

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB  
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE ANÁPOLIS – UNIEVANGÉLICA  
MESTRADO INTERINSTITUCIONAL.

AUGUSTO CÉSAR ROCHA VENTURA

**CANCELAMENTO DE BENEFÍCIO FISCAL-FINANCEIRO À LUZ DO  
PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA -  
ESTUDO DE CASO**

ANÁPOLIS/GO – BRASÍLIA/DF

2012

AUGUSTO CÉSAR ROCHA VENTURA

**CANCELAMENTO DE BENEFÍCIO FISCAL-FINANCEIRO À LUZ DO  
PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA -  
ESTUDO DE CASO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Interinstitucional UNICEUB/UniEVANGÉLICA, como requisito obrigatório para obtenção de grau Mestre em Direito e Políticas Públicas, sob orientação do Profº Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy.

AUGUSTO CÉSAR ROCHA VENTURA

**CANCELAMENTO DE BENEFÍCIO FISCAL-FINANCEIRO À LUZ DO  
PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA -  
ESTUDO DE CASO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Interinstitucional  
UNICEUB/UniEVANGÉLICA, como requisito obrigatório para obtenção de grau  
Mestre em Direito e Políticas Públicas

**EXAMINADORES**

Orientador: Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

Prof. Dr. João Resende Almeida Oliveira

Profa. Dra. Arinda Fernandes

ANÁPOLIS/GO – BRASÍLIA/DF

2012

## DEDICATÓRIA

À minha esposa Elaine por entender minha ausência quando mais precisou de mim.

À minha filha Luíza, que mesmo pequena, compreendeu a minha distância, apesar de estar tão perto.

Ao meu pai, de quem me orgulho pelo exemplo de superação, sabedoria e simplicidade.

À minha mãe, pelo suporte material e espiritual nos dias difíceis.

## **AGRADECIMENTO**

Sou grato a Deus por chegar até aqui. Se algo foi produzido, não tenho dúvida, Ele foi meu capacitador.

Minha gratidão também é dirigida aos professores do mestrado, catedráticos de alto gabarito que souberam infundir o gosto pela pesquisa e conhecimento.

Ao Prof. Dr. Luiz Eduardo de Lacerda Abreu, pelas ricas sugestões por ocasião de minha qualificação.

Ao Prof. Dr. Luís Carlos Martins Alves Jr, pelo exemplo profissional.

Ao coordenador local do MINTER, Prof. Francisco Itami Campos, que não só acompanhou nossa luta, mas lutou conosco, para chegarmos a esse momento.

Aos colegas, pelo companheirismo na caminhada.

A Marlene que me socorreu na digitação de textos bibliográficos.

Ao César Garcia pelo auxílio nas questões ligadas à informática.

A Pollyana Cristina e Evellyn pelas dicas alusivas à metodologia.

Ao Prof. Edson Brito pela correção final do trabalho.

Por fim, ao meu orientador Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, a quem aprendi a gostar, respeitar e admirar, sua obra e pessoa. Ter sido seu orientando enriquece meu currículo.

Obrigado!

## EPÍGRAFE

É preferível o que convém, o que beneficia, o que facilita de qualquer modo o preferente. A essas razões chamaremos de conveniência.

Mario Ferreira dos Santos

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

**ADCT** – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

**ADI** – Ação Direta de Inconstitucionalidade

**ADPF** – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

**AR** – Aviso de Recebimento

**CAT** – Conselho Administrativo Tributário

**CC** – Conselho de Contribuintes

**CODEIC** – Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial

**CEDEM** – Conselho de Desenvolvimento Empresarial

**CF** – Constituição Federal

**Cf.** – Conferir

**CONFAZ** – Conselho Nacional de Política Fazendária

**CTE** – Código Tributário Estadual

**CTN** – Código Tributário Nacional

**EC** – Emenda Constitucional

**FTE** – Fiscal do Tesouro Estadual

**GPA** – Gerência de Programação e Avaliação

**GPT** – Gerência de Processos Tributários

**IBAMA** – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

**i.e.-** isto é

**ICMS** – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

**IDH** – Índice de Desenvolvimento Humano

**LC** – Lei Complementar

**LRF** – Lei de Responsabilidade Fiscal

**MT** – Mato Grosso

**Min.** – Ministro

**NAI** – Notificação de Auto de Infração

**OJPAT** – Órgão de Julgamento de Processo Administrativo Tributário

**PAT** – Processo Administrativo Tributário

**PRODEI** – Programa de Desenvolvimento Industrial

**RE** – Recurso Extraordinário

**RESP** – Recurso Especial

**SAFIS** – Superintendência Adjunta de Fiscalização

**SEFAZ** – Secretaria da Fazenda

**SICME** – Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração do Estado de Mato Grosso

**STF** - Supremo Tribunal Federal

**STJ** – Superior Tribunal de Justiça

**TA** – Termo de Acordo

**UF** – Unidade Federativa

**UJS** – Unidade de Julgamento Singular



## RESUMO

A presente dissertação tem por escopo demonstrar que a Administração Tributária estadual não tinha competência para considerar cancelado benefício fiscal-financeiro de um contribuinte, e nem mesmo o Órgão Julgador de Processo Administrativo Tributário – OJPAT, inserido na estrutura administrativa do Estado, tinha competência para apreciar a matéria, no primeiro caso, por ser o benefício oriundo do Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso – PRODEI, matéria não exclusivamente tributária, mas econômica e financeira e, no segundo caso, em razão da legislação estadual expressamente prever o Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial do Estado de Mato Grosso – CODEIC, como órgão gestor, com competência para conhecer as questões alusivas ao PRODEI. Demonstramos que tal providência incorreu em ferimento ao princípio da segurança jurídica, que, na atualidade, guarda uma efetividade muito maior que a de idos passados, por meio da instrumentalidade de outros princípios a ele inerentes (devido processo legal, legalidade, irretroatividade, razoabilidade, etc) e da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade. Tais fundamentos e elementos permitiram a aplicação do princípio da segurança jurídica de forma prática às peculiaridades do caso concreto, onde se vislumbrou, também, ausência do devido processo legal; pluralidade de instrumentos contratuais tratando da mesma questão; dispositivos contratuais sobre a mesma matéria, porém, como comandos diferentes; atribuição ao contribuinte de responsabilidade própria da Administração Pública; conduta irrazoável do Estado ao exigir tributo financiado pelo PRODEI, antes do prazo estipulado, com encargos; ausência de prejuízo quanto ao oferecimento de garantia, efetivamente prestada; e, consolidação fática das situações. Tudo isso, dando vez à impropriedade do cancelamento do benefício fiscal-financeiro.

**Palavras-chaves:** Direito Tributário; Direito Financeiro; Benefício Fiscal-Financeiro; Cancelamento; Competência; Segurança Jurídica; PRODEI; Estado de Mato Grosso.

## ABSTRACT

The present work aims to demonstrate that a tax administration was not competent to regard cancelled the tax-benefit of a tax-payer, and that not even the Administrative Tributary Process Judging Agency (Órgão Julgador de Processo Administrativo Tributário – OJPAT), inserted in the administrative structure of the State, was competent to examine the matter, in the first case, since the benefit came from the Industrial Development Program of the State of Mato Grosso (Programa de Desenvolvimento Industrial de Mato Grosso - PRODEI), a matter which is not exclusively tributary, but economic and financial and, in the second case, in virtue of the fact that the state legislation expressly foresees the Agency of Industrial and Commercial Development of the State of Mato Grosso (Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial do Estado de Mato Grosso - CODEIC), as the managing agency, with competency to be acquainted with the questions allusive to the Industrial Development Program of the State of Mato Grosso (Programa de Desenvolvimento Industrial de Mato Grosso - PRODEI). We have shown that such action incurred in injury to the principle of legal certainty which, at the moment, preserves a much bigger effectiveness than in the past, through the means of other inherent principles (due process of law, legality, non-retroactivity, reasonability etc.) and through the cognoscibility, reliability, and calculability. Such foundations and elements allowed for the practical application of the principle of legal certainty to the peculiarities of the concrete case, where it was also envisioned the absence of the due process of law; plurality of the contractual instruments dealing with the same matter; contract provisions about the same matter, even though with different commands; attribution to the tax-payer the responsibility for the Public Administration; unreasonable conduct of the State in demanding financed tribute through the Industrial Development Program of the State of Mato Grosso (Programa de Desenvolvimento Industrial de Mato Grosso - PRODEI), before the prescribed period, with charges; damage absence as it regards the provision of guarantees, effectively provided; and , factual consolidation of the situations. All of that, giving way to the impropriety of the cancellation of the fiscal-financial benefit.

**Key-Words:** Tax Law; Financial Law; Tax-Benefit of a Tax-Payer; Cancelled; Competency; Principle of Legal certainty; PRODEI; State of Mato Grosso.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	14
.....	21
CAPÍTULO 1 .....	21
BENEFÍCIOS FISCAIS E FISCAIS-FINANCEIROS .....	21
1. Fundamento constitucional dos benefícios fiscais.....	21
2. Fundamento legal geral dos benefícios fiscais e fiscais-financeiros pelos entes federados .....	24
3. Algumas razões que fundamentam a concessão de benefícios fiscais e fiscais-financeiros .....	26
4. Sobre benefícios fiscais .....	28
5. Sobre benefícios fiscais-financeiros.....	36
6. Enquadramento dos benefícios fiscais e fiscais-financeiros .....	38
.....	40
CAPÍTULO 2 .....	40
O CASO EMPÍRICO.....	40
1. Explicação indispensável .....	40
2. O benefício fiscal-financeiro do PRODEI.....	40
3. Sinopse do caso objeto de nossa análise .....	43
3.1. A origem do caso. Lançamento identificando as matérias tributárias.....	43
3.2. Formalização do Processo Administrativo Tributário com a defesa do contribuinte, Réplica e Tréplica (contribuinte x Estado) .....	45
3.3. Decisão Administrativa de primeira instância .....	49
3.4. Da manifestação obrigatória no feito do Representante Fiscal (Procuradoria do Estado).....	50
3.5. Do Relatório e Voto da Conselheira Relatora.....	52
3.6. Da manifestação da Conselheira Revisora .....	54
3.7. Do Parecer-Vista (segunda manifestação) do Representante Fiscal (Procuradoria do Estado), em dissonância com o primeiro parecer.....	55
3.8. A decisão final do Conselho de Contribuintes .....	55
3.9. Precedentes no Estado de Mato Grosso em situações semelhantes ao nosso paradigma .....	56
3.10. Identificação dos pontos a serem discorridos no capítulo seguinte.....	61

.....	62
CAPÍTULO 3 .....	62
O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO CONTEXTO DA POLÍTICA PÚBLICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS-FINANCEIROS E DO INTERESSE PÚBLICO	62
A – ASPECTOS TEÓRICOS DOGMÁTICOS .....	62
1. Introdução .....	62
2. Políticas Públicas. ....	64
3. Interesse Público e o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.....	69
4. O princípio da Segurança Jurídica. Compreensão .....	73
4.1. Segurança Jurídica como valor. ....	76
4.2. Segurança Jurídica como princípio. ....	78
4.3. Segurança Jurídica no âmbito tributário – Definição e Características: .....	81
4.4. Segurança Jurídica e Normas Constitucionais.....	82
B – ASPECTO PRÁTICO CASUAL.....	84
5. O princípio da Segurança Jurídica - Aplicação.....	84
5.1. A ausência de devido processo legal para apuração de eventual irregularidade – garantia fundamental.....	86
5.2. A (in)competência de Fiscal de tributos para cancelar benefício fiscal .....	91
5.3. A (in)competência do Órgão de Julgamento de Processo Administrativo Tributário – OJPAT (1º e 2º grau) para confirmar tal ato administrativo de cancelamento .....	97
5.4. A (in)segurança quanto ao prazo para oferecimento de garantia (omissão/dubiedade/contradição) e a consequente interpretação firmada em prejuízo do contribuinte.....	104
5.4.1. Insegurança em razão da Pluralidade de instrumentos contratuais para tratar da mesma questão.....	112
5.4.2. Insegurança em razão de dispositivos contratuais sobre a mesma matéria, porém, com comandos diferentes .....	116
5.4.3. Insegurança ao atribuir ao contribuinte, responsabilidade própria da Administração Pública.....	119
5.4.4. Insegurança quanto a conduta descomedida pelo Estado (irrazoabilidade) .	121
5.4.5. Ausência de prejuízo - oferecimento de garantia a destempo.....	126
5.4.6. Consolidação fática das situações .....	128

.....	
CONCLUSÃO.....	134
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	138
ANEXOS .....	144

## INTRODUÇÃO

O trabalho que ora se apresenta traz abordagem de um caso concreto, decorrente de uma ação fiscal, passado no Estado de Mato Grosso. Na especificidade, a Administração Tributária, por meio de um fiscal de tributos estadual entendeu pelo cancelamento do benefício fiscal-financeiro concedido a um contribuinte, quando este já desfrutava do benefício ao longo dos anos.

Investigando o caso, vislumbramos indícios de ferimento ao princípio da segurança jurídica, o que nos fez sobre ele debruçar a fim de examinar se os vestígios se revelariam em tal ofensa. Para tanto, foi necessário examinarmos o “regime jurídico” dos benefícios fiscais e fiscais-financeiros, o que fizemos no capítulo primeiro, desde o fundamento jurídico inserto constitucionalmente, com previsão expressa no bojo da Carta Magna de 1988, passando pelo tratamento legal oriundo da Lei Complementar nº 24/75 e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/01), além das legislações estadual.

Nossa pesquisa guarda íntima relação com tema que ocupa a pauta do dia no âmbito do direito tributário, financeiro, econômico e social brasileiro. Tributário porque os pontos decorrentes do objeto de nossa pesquisa estão relacionados a esse ramo do direito, na medida em que os benefícios se dão com base em tributos exigidos pelos Estados membros da federação. Financeiro, principalmente, pela existência, entre nós, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/00), que, especificamente trata dessa matéria. Econômico porque os Estados que concedem tais benefícios têm a expectativa de atrair empresas e movimentar sua economia, enquanto os que vislumbram a perda de tais empresas instaladas em seu território temem a redução de sua atividade econômica interna. E, finalmente, social, porque aumentando ou reduzindo a atividade produtiva interna de um ente estatal, isso reflete diretamente na sua economia, agregando valores correlacionados ou reduzindo postos já conquistados no curso do tempo, ampliando ou reduzindo, por exemplo, o número de empregos, de salários, de demanda na prestação de

serviços, entre outros. Tanto há essa repercussão social que após o Supremo Tribunal Federal – STF decidir sobre a inconstitucionalidade de leis<sup>1</sup> que tratam de benefícios fiscais, editadas por Unidades Federativas – UF's, ainda pende naquela Corte questão a ser resolvida quanto aos efeitos da referida decisão – se com modulação dos efeitos ou não – porque se sabe das implicações que essa decisão poderá trazer aos Estados membros<sup>2</sup>.

Nessa análise destacaremos que o tino do legislador originário ao admitir a concessão de incentivos se deu com escopo de assegurar o atingimento de alguns dos objetivos da República Federativa do Brasil (garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais – art. 3º CF), através da promoção do “equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151, I CF).

Observaremos que, mesmo autorizados constitucionalmente e sendo instrumentos de realização dos objetivos de nossa República, os benefícios de competência das UF's, sofrem limitações legislativas significativas, a começar da regra contida na LC nº 24/75 (art. 2º, § 2º) que exige unanimidade para aprovação de Convênio autorizador de benefícios (isenções - *latu sensu*). Mesmo não sendo essa limitação legal alvo de nossa pesquisa, não deixaremos de apresentá-la, para compor o cenário legislativo dos benefícios fiscais.

Procuraremos, também, ainda no primeiro capítulo, na esteira de autores que já discorreram sobre o tema, identificar as razões que fundamentam a concessão dos benefícios fiscais e fiscais-financeiros, encontrando, por exemplo, a falta de política fiscal face às desigualdades regionais, a redução de investimentos públicos federais e a realização de políticas públicas esparsas, sem uma coordenação útil e eficiente a alcançar as peculiaridades regionais, tudo isso, no contexto de aspiração de algumas UF's pelo desenvolvimento de seus rincões, que ficaram às margens do progresso ao longo da história, coadunado com a expectativa do setor empresarial por menores custos produtivos.

---

<sup>1</sup> ADI's 1247, 2352, 2376, 2549, 2688, 2906, 3413, 3664, 3674, 3702, 3794, 3803, 4152 e 4457.

<sup>2</sup> Sobre essa matéria, vale consultar as obras **Modulação em Matéria Tributária** – O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF de Fábio Martins de Andrade (Quartier Latin, São Paulo, 2011) e **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário** de Misabel Abreu Machado Derzi (Noeses, São Paulo, 2009).

Aportando a contribuição de doutrinadores sobre a definição e possível distinção entre benefícios e incentivos fiscais, embora, a nosso ver, tal distinção guarda sentido apenas didático e não prático, passando pelo tema da extrafiscalidade, ousaremos propor, em exame à Constituição e leis que tratam da matéria, uma definição própria de benefícios fiscais-financeiros à luz dos elementos que extraímos dos textos normativos pesquisados, tais como: autorização do ordenamento jurídico, competência, concessão (poder-dever), responsabilidade fiscal e eficiência na gestão das contas públicas (*accountability*), contexto de desequilíbrio econômico-financeiro-social, geração de condições ao investimento e/ou aumento da produção, institutos de direito tributário e financeiro, e, repercussão social positiva.

Levando em conta que o nosso estudo de caso decorre de um benefício fiscal-financeiro, alinhavaremos uma explanação de modo a revelar a peculiaridade dessa modalidade. Como dissemos, tal tipo é fiscal porque se utiliza de um tributo (no caso específico, o ICMS) para permitir aos Estados, atrair investimentos. Todavia, não apenas, mas, basicamente, financeiro, porque, na hipótese, no lugar de isentar tributos simplesmente, no sentido estrito do termo de abrir mão de recursos, a UF cria mecanismo financeiro - muitas vezes, utilizando-se de suas autarquias e empresas públicas - apto a financiar parte do tributo apurado pelo contribuinte, a custos reduzidíssimos e em prazo dilatado. Esse engenho, não temos dúvida, emergiu com escopo dos Estados fugirem da dura exigência de aprovação de benefícios fiscais junto ao CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Também, nesse contexto, realçaremos a particularidade observada pela doutrina de que os benefícios fiscais se amoldam ao âmbito das receitas públicas, enquanto os benefícios na modalidade financeira se ajustam às despesas públicas.

No capítulo segundo, destacaremos num primeiro momento as características próprias do benefício fiscal-financeiro denominado PRODEI – Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso, de modo a situar o leitor e, logo em seguida, procuraremos retratar o caso específico objeto de nosso estudo. Este, principiou com uma ação fiscal promovida por agente do fisco mato-grossense promovendo o lançamento fiscal sobre três matérias. Neste ponto, se notará um recorte de modo a explicar que nosso trabalho trata, apenas, da matéria identificada por “infração 3.1.1.”, alusiva a cancelamento do benefício. Nas



suas diligências, o fiscal, examinando documentos pertinentes do PRODEI (Termo de Acordo de Concessão de Benefício Fiscal com Garantia – TA, Escritura Pública de Contrato de Concessão de Benefício Fiscal com Garantia Hipotecária e Comunicado nº 014/2003), entendeu por declarar cancelado o benefício, autuando a empresa através de lançamento de todo o ICMS financiado nos moldes como autorizado pelo PRODEI, acrescido de encargos (correção monetária, multa e juros).

Abordaremos a formalização do Processo Administrativo Tributário – PAT, com o oferecimento de Impugnação Fiscal da parte do contribuinte atingido pelo lançamento, deitando os argumentos jurídicos que lhe pareciam hábeis à improcedência do auto de infração, assim como todo o *iter* processual administrativo tributário, revelando a ênfase das discussões jurídicas sobre a incompetência do fiscal do tesouro estadual para declarar cancelado o PRODEI, exigindo o tributo financiado e do Órgão Julgador de Processo Administrativo Tributário (que reúne a Unidade de Julgamento Singular – UJS, 1ª. Instância administrativa e o Conselho de Contribuintes – CC, 2ª instância administrativa), por julgar a matéria, a despeito de previsão legal atribuindo competência para tratar das questões alusivas ao benefício, ao CODEIC - Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial, órgão gestor do Programa. Também, foi muito debatida a questão do oferecimento da garantia ao Estado, sobretudo, quanto ao momento ideal para tal oblação, já que foi essa a peculiaridade que fez surgir o cancelamento do benefício.

Em seguida, ainda no curso do processo administrativo, apontaremos a decisão de 1ª instância administrativa que, em síntese, entendeu que o contribuinte estava desprovido do benefício à ocasião do período fiscalizado, concluindo pelo acerto quanto à imposição de recolhimento do ICMS lançado. Enunciaremos a apresentação de Recursos *ex officio* e Voluntário e, já no Conselho de Contribuintes – CC, a manifestação da Procuradoria do Estado como figura obrigatória na 2ª instância administrativa, ainda que sem voto, mas, na qualidade de Representante Fiscal, para dar parecer sobre a matéria, o qual foi, em sua inteireza, pela impropriedade do lançamento fiscal, em razão da vigência do benefício a partir da assinatura do TA e da incompetência do fiscal para declarar cancelado o benefício, opinando pela nulidade da “infração 3.1.1.” Por sua vez, destacaremos o julgamento passado no CC, desde o voto da Relatora, culminando com o entendimento final pela concessão do benefício, porém, em momento posterior à quase totalidade do

período autuado, em razão de interpretação quanto ao prazo de oferecimento da garantia, fazendo permanecer a autuação na sua essência.

Nesse mesmo capítulo segundo, faremos elencar como contraponto, posição anteriormente adotada pelo Estado, através do mesmo OJPAT, da Procuradoria do Estado e da Assessoria Jurídica da Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração, que, em caso paradigma, a solução encontrada foi no sentido oposto, *i.e.*, de não dar razão ao fisco quanto à lavratura de auto de infração, pela competência exclusiva do CODEIC no trato de questões alusivas ao PRODEI, corroborado por jurisprudência que não dá azo à revogação de benefícios nesse contexto.

Já, no capítulo terceiro, procuraremos dar foco sobre o princípio da segurança jurídica, não sem antes, abordar sobre o tema das políticas públicas, porque, como se verá no capítulo primeiro, os benefícios fiscais e fiscais-financeiros se inserem nessa perspectiva, como, aliás, ficou retratado na Mensagem nº 27/88 do Governador dando os motivos da implantação do PRODEI no Estado. Para tanto, o enquadramento da matéria por Maria Paula Dallari Bucci em muito nos foi útil. Desenvolveremos, também, uma abordagem sobre o interesse público e o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular por entender que em temas como esses, sempre pendem arrazoados no sentido de fazer prevalecer a posição do ente público de qualquer forma sobre a do particular, pela simples máxima que o tal princípio carrega em si. Cremos que ficará demonstrado que essa visão não mais prevalece e, decorrente do esforço de vários juristas citados, tal princípio foi desmistificado, permitindo uma análise mais justa quando do conflito de interesses entre o público e o privado.

Adiante, traçaremos um histórico sobre a compreensão do princípio da segurança jurídica, demonstrando, sua evolução doutrinária nos últimos anos, de modo a sair de meros discursos semânticos à verdadeiras pesquisas no sentido de dar enquadramento e concretude prática ao princípio. Desde sua compreensão como valor e de princípio enunciativo à, adentrando no âmbito tributário, sua caracterização como norma alçada a plano constitucional, com força de aplicação. Justamente nesse sentido é que focaremos nossa dissertação, utilizando-nos do princípio da segurança jurídica, através de seus fundamentos (princípios que o

instruem, como, do devido processo legal, da legalidade, da irretroatividade, da razoabilidade, do não confisco, da capacidade contributiva, da confiança legítima, e, até mesmo da boa-fé) e elementos (cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade) para apontar como o cancelamento do benefício fiscal do contribuinte se deu de modo a não respeitar esse tão elevado princípio, ferindo nossa ordem constitucional, na medida em que os programas de benefícios fiscais e fiscais-financeiros têm fundamento na Carta Política de 1988<sup>3</sup>, no contexto de um Estado Democrático de Direito que edita suas leis e a elas se submete<sup>4</sup>. Demonstraremos assim, no aspecto prático do caso sob análise, a ofensa ao princípio do devido processo legal quanto à apuração de eventual ilegalidade, seja pela não observância das regras de competência (do fiscal e do órgão julgador tributário), ou, ainda, pela confecção de instrumentos contratuais normativos desprovidos de clareza (omissão/dubiedade/contradição); pela pluralidade de instrumentos contratuais tratando da mesma matéria; pela existência de dispositivos contratuais dispondo sobre a mesma matéria, porém, com comandos diferentes; por atribuir ao contribuinte responsabilidade que é própria da Administração Pública; pela conduta irrazoável do Estado em fazer cessar um benefício do qual o contribuinte foi atraído, dispendeu recursos humanos, financeiros e estratégicos, para, em seguida, cancelar, exigindo o tributo financiado acrescido de encargos em tempo alguém do pactuado; pela ausência de prejuízo ao Estado, uma vez que a discussão travada quanto ao prazo ideal de oferecimento da garantia se revelou mero capricho, tendo a garantia sido, efetivamente, prestada e registrada em favor do ente público; e, por fim, porque o cancelamento do benefício pelos órgãos do Estado se deu em momento muito ulterior ao início do efetivo usufruto do benefício (há mais de cinco anos), configurando-se, no caso, seja o direito adquirido (alçado a

---

<sup>3</sup> Para Geraldo Ataliba “o direito é por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discreparão” ( apud CAIS, Cleide Previtale. **O Processo Tributário**. 5.ed. Revista, ampliada e atualizada com a reforma processual e a reforma tributária de dezembro de 2006. São Paulo: RT, 2007, p. 47)

<sup>4</sup> Chaim Perelman, sobre isso, escreve: “para que exista um Estado de direito é necessário, de fato, que aqueles que governam o Estado, e são encarregados de administrar e de julgar em conformidade com a lei, observem as regras que eles mesmos instituíram.” (**Lógica Jurídica**. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 199). Ainda sobre esse tema José Afonso da Silva, distingue o Estado de Justiça do Estado submetido ao Poder Judiciário, elemento do Estado de Direito, dizendo: “Estado submetido ao juiz Estado cujos atos legislativos, executivos, administrativos e também judiciais ficam sujeitos ao controle jurisdicional no que tange à legitimidade constitucional e legal.” (**Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 1988, p. 104).

nível constitucional) ou, para aqueles que insistirem em irregularidade na concretização do tal, pela consolidação fática em razão do decurso do tempo.

Nesse trilhar, nos valeremos de seleta doutrina brasileira e estrangeira (primordialmente espanhola), destacando, no que tange ao princípio da segurança jurídica as recentes obras substanciais de Heleno Taveira Torres e Humberto Bergman Ávila relativas ao princípio da segurança jurídica, que, embora com ênfases diferentes, foram muito úteis ao nosso estudo. Este último foi muito utilizado por nós.

No que toca à jurisprudência alusiva à matéria, o leitor perceberá nossa opção por não destacá-la em capítulo separado, mas, citá-la, aqui e acolá, consoante a pertinência do assunto tratado. Por isso que se verão citações jurisprudenciais esparsas. Também, vale esclarecer que evitaremos ao máximo socorrer-nos de jurisprudência que não fosse essencialmente lincada ao objeto de nosso estudo – benefícios fiscais e fiscais-financeiros -, embora, n’alguma situação, valemo-nos delas, em razão de aplicação possível, posto que ligada ao direito administrativo.

Justificado isso, cremos que nosso objetivo geral ao dissertar sobre essa questão servirá para que, a princípio, se firme uma doutrina própria sobre assunto tão específico, irradiando sinais esclarecedores sobre o tema no mundo do direito, conhecendo, por conseguinte, o quadro normativo relacionado à matéria que a regula, a partir de fundamento sólido e objetivamente definido que é o princípio da segurança jurídica e, como objetivos específicos, para quem labora com a matéria de forma rotineira, como os entes estatais, os contribuintes que são partes diretas ou potenciais desse temário e os operadores do direito que não raramente têm que lidar com discussão relacionada a esse assunto.

Por fim, estamos conscientes de que nossa interpretação desse caso, em que os princípios estão presentes, segue a conclusão de Humberto Ávila para quem “a atividade do intérprete não consiste em meramente descrever o significado previamente existente dos dispositivos. Sua atividade consiste em constituir esses significados.”<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 24.

## CAPÍTULO 1

### BENEFÍCIOS FISCAIS E FISCAIS-FINANCEIROS

#### 1. Fundamento constitucional dos benefícios fiscais.

Levando em conta que este trabalho estuda um caso concreto diretamente relacionado a matéria relativa a benefício fiscal-financeiro, entendemos imprescindível abordar, de início, como antesala do tema principal, esse assunto.

Para tanto, sem nos deter no fundamento histórico alienígena da matéria<sup>6</sup>, necessário, de início, delinear o fundamento constitucional de modo a demonstrar que o tema não foi esquecido pelo constituinte de 1988, como, também, entender as circunstâncias em que está autorizado e as finalidades a que se destina, lembrando,

---

<sup>6</sup> Citando obra de José Marcos Domingues de Oliveira, reproduz advertências da VI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, intitulada *Los Incentivos Tributários Al Desarrollo Economico*, onde, “Segundo Lúcio Bittencourt situação semelhante vigorava em Roma onde ‘...com frequência, as isenções eram concedidas, mais ou menos caprichosamente, como graça ou favor, aos seguidores ou amigos dos senhores e soberanos (Imunidade Tributária - Isenção Gratuita. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 1, pp. 6614562). José Souto Maior Borges afirma que “[...] a existência dos privilégios tributários não contrastava com princípios de justiça vigente à época e consagrados nas Constituições medievais e em todas as Constituições cunhadas no ordenamento feudal. A organização social era então condicionada à distinção entre classes e comprometer a existência e a hegemonia dessas classes seria comprometer a existência do próprio Estado. Tais privilégios, portanto, eram tidos como condicionantes para assegurar a manutenção da ordem social e a consecução dos fins do Estado. Os privilégios tributários integravam todo um variado sistema de privilégios que o direito reconhecia às classes nobres. A nobreza e o clero, por mera tradição histórica, gozaram de privilégios, até a Revolução Francesa’ (Isenções Tributárias. São Paulo, Sugestões Literárias, 2ª Ed, 1980, p. 65). As isenções concedidas à nobreza e ao clero, durante um enorme período de tempo em que estas classes gozaram de diversos privilégios, foram extintas em razão da Revolução Francesa, que tinha por base os ideais de “liberdade, igualdade e fraternidade”, sendo que, para os revolucionários qualquer isenção só poderia ser concedida no interesse público. Nesse período histórico da França não foram mais permitidos os privilégios, sendo que nenhum cidadão poderia invocar o privilégio de não pagar os tributos devidos, o que originou o denominado princípio da generalidade da tributação.” (GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos Fiscais, Princípios da Igualdade e da Legalidade e Efeitos no âmbito do ICMS**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 31)

desde já, os objetivos do Estado Brasileiro<sup>7</sup> previstos na Constituição Federal.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Dito isso, podemos ir a outro texto constitucional, apontando para a parte final do inciso I do art. 151, começo de tratamento da matéria:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Podemos considerar esse dispositivo como o cerne da matéria aqui estudada, admitindo, expressamente a concessão de incentivos fiscais, com objetivo definido e âmbito de alcance igualmente delimitado. Além dessa previsão, há diversos outros dispositivos constitucionais que mostram a preocupação do legislador originário em sedimentar essa matéria no plano constitucional, de modo a não pairar dúvida de tal medida ser necessária ao país dado à sua dimensão continental, a fim de proporcionar o desenvolvimento<sup>8</sup> e minimizar tantas

<sup>7</sup> “A Assembléia Constituinte de 1987-1988 buscou estabelecer um Estado Democrático de Direito voltado à melhoria das condições sociais de vida da maioria da população. A Constituição de 1988 contém em seu texto as bases de um projeto nacional de desenvolvimento, em que torna possível a reestruturação do Estado brasileiro para conduzir as transformações sociais necessárias para a superação do subdesenvolvimento.” (BERCOVICI, Gilberto. **A Constituição Econômica e Desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 9)

<sup>8</sup> Considerado como objetivo do Estado brasileiro (art. 3º, CF/88), parece-nos útil descrever aqui, o conceito de desenvolvimento desenhado por Fábio Konder Comparato: “...o desenvolvimento é um processo de longo prazo, induzido por políticas públicas ou programas de ação governamental em três campos interligados: econômico, social e político. O elemento econômico consiste no crescimento endógeno sustentado da produção de bens e serviços. Endógeno, porque fundado nos fatores internos de produção e não, portanto, de modo predominante, em recursos advindos do exterior. Crescimento sustentado, porque não obtido com a destruição dos bens insubstituíveis, constituintes do ecossistema. O elemento social do processo desenvolvimentista é a aquisição da progressiva igualdade de condições básicas de vida, isto é, a realização, para todo o povo, dos direitos humanos de caráter econômico, social e cultural, como o direito ao trabalho, o direito à educação em todos os níveis, o direito à seguridade social (saúde, previdência e assistência social), o direito à habitação e o direito de fruição de bens culturais. Enfim, o desenvolvimento integral comporta, necessariamente, um elemento político, que é a chave da abóboda de todo o processo; a realização da vida democrática, isto é, a efetiva assunção, pelo povo, do seu papel de sujeito político, fonte legitimadora de todo poder e destinatário do seu exercício.” (COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 363).

desigualdades<sup>9</sup> e seus reflexos aos brasileiros.

Portanto, no plano constitucional, resta claro não só a possibilidade de concessão de incentivo fiscal como a compreensão de ser ele importante para o país desejado pelo constituinte<sup>10</sup>. Disso resulta como pressuposto, a existência de desequilíbrio social e econômico entre regiões do país e se reconhece a necessidade de atuação estatal para reversão dessa realidade, apontando como ferramenta adequada os benefícios fiscais.

Emana dessa previsão que, primordialmente, a tarefa de superação do desequilíbrio social e econômico é destinada à União<sup>11</sup>. Isso, aliás, pode se comprovar pela leitura do artigo 21, IX da Constituição que diz competir à União “elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social.”<sup>12</sup>

Não obstante essa atribuição primordial ao poder central, a própria

<sup>9</sup> O art 170, inciso VII, coloca, entre os princípios a serem observados na ordem econômica, a redução das desigualdades regionais e sociais. *Verbis*: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VII - redução das desigualdades regionais e sociais;”

<sup>10</sup> “Por sua vez, é de se mencionar que o favorecimento de uma região menos desenvolvida através do estímulo ao estabelecimento de novas empresas em seu território é uma atitude encorajada pelo ordenamento jurídico brasileiro, visto que dissemina o progresso tecnológico e fomenta o emprego nessas regiões, atenuando, em ultima análise, as disparidades regionais. Nessa linha é o teor do art. 43 da Constituição Federal, em textual: ‘Art.43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. [...] § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei. [...] III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas,’ Essa forma de concessão de incentivos fiscais se coaduna, na verdade, com o disposto no inciso I do art. 151 da Constituição Federal [...].” (GUSMÃO, Daniela Ribeiro de, **Incentivos Fiscais, Princípios da Igualdade e da Legalidade e Efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 56)

<sup>11</sup> “Quanto a questão de distribuição (ou redistribuição) fiscal, ela passa necessariamente, pela esfera central do Estado. Conforme visto acima, na questão localizacional, o aspecto de isenções locais traz consigo uma realocação de recursos e, dentro desta realocação, surgem discrepâncias.” (DE OLIVEIRA, Luis Guilherme. **Pesquisa e Debate**, SP Volume 10, nº 2(16), 110-138, 1999, p. 113).

<sup>12</sup> Ricardo Varsano, sobre essa questão, aduz: “É certamente aceitável, em face da dinâmica do desenvolvimento, que se incluam entre os objetivos da política industrial a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional e que se utilizem recursos públicos com estas finalidades. Tais objetivos, no entanto, são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser perseguidos sob a coordenação do governo central. Quando, através da guerra fiscal, estados tentam assumir este encargo, o resultado tende a ser desastroso. Primeiro, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infra-estrutura. Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infra-estrutura etc.) que são insumos do processo produtivo ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica.” (1997, p. 10)

Constituição em seu bojo, deu o embasamento constitucional para a concessão de benefícios fiscais estaduais e distrital, quanto aos tributos de sua competência, como, por exemplo, se dá no caso do ICMS, conforme previsto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g'.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Considerando, pois, que as unidades federadas, no que tange ao ICMS, podem contribuir com o mister de superação do desequilíbrio social e econômico verificados entre as diferentes regiões, pertinente abordarmos as previsões legais sobre o tema.

## **2. Fundamento legal geral dos benefícios fiscais e fiscais-financeiros pelos entes federados**

Mesmo sendo dever da União a reparação de desequilíbrio social e econômico, por meio da propulsão do desenvolvimento das diferentes regiões do país, nosso *ordo juris*, ao longo do tempo, foi ampliando as competências estaduais e diminuindo o poder de regulação da União no que tange aos tributos estaduais, ainda que mantendo-se a edição de leis complementares no poder desta, poder, aliás, decorrente da competência constitucional de proporcionar a superação das desigualdades regionais. É como preceitua a Constituição:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º - A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.



É preciso lembrar, contudo, que mesmo antes da Carta Constitucional de 1988, com a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, nasceu no Brasil, a previsão legal dispondo “sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias”, como se pode extrair dos seus seguintes dispositivos:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Como se percebe, a necessidade de, ao menos, minimizar as diferenças sociais e econômicas e proporcionar desenvolvimento<sup>13</sup> às desiguais regiões do país já era uma necessidade perceptível nesses idos<sup>14</sup>, razão da edição da referida Lei Complementar nº 24/75 com a previsão de concessão de incentivos fiscais estaduais. Entretanto, indispensável para a concessão dos tais, que se formalize através de convênios entre as unidades federadas com aprovação por

<sup>13</sup> Gilberto Bercovici descortina, com propriedade, sobre as teorias e teóricos que mais influenciaram a elaboração de políticas de desenvolvimento no Brasil, nominando o francês François Perroux, o sueco Gunnar Myrdal e o norte-americano Albert Hirschman, sem esquecer que “a teoria que fundamentou, efetivamente, a política brasileira de desenvolvimento foi a teoria do subdesenvolvimento da CEPAL – Comissão Econômica para América Latina.” Também, sobre planos de desenvolvimentos traçados no Brasil pré-constituição cidadã: “A experiência brasileira de planejamento antes da Consituição de 1988 é marcada por três grandes momentos, dos quais apenas um foi uma experiência bem-sucedida. Estes momentos são representados pelo Plano de Metas (1956-1961), pelo Plano Trienal (1962-1963) e pelo II Plano Nacional de Desenvolvimento (1975-1979).” (2005, p. 46, 47 e 71).

<sup>14</sup> “De acordo com Carlos Eduardo Cavalcanti e Sérgio Prado a Guerra fiscal, no âmbito do ICMS, tem dois grandes momentos no Brasil: o primeiro inicia-se da segunda metade dos anos 60 até 1975 e o segundo começa a partir do início dos anos 90 até hoje: ‘Remonta pelo menos aos anos 60 a utilização, pelos governos estaduais, de isenções, reduções e diferimentos tributários como recurso para alavancar a industrialização regional. Após um período de maior intensidade e evidência, na segunda metade dos anos 60, esse tipo de prática aparentemente perde ímpeto e desaparece dos debates e da mídia. No início dos anos 90, ele retorna de forma inicialmente tímida para depois explodir, a partir de 1993/94, em grande polêmica nacional’” (GUSMÃO, Daniela Ribeiro de, **Incentivos Fiscais, Princípios da Igualdade e da Legalidade e Efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 2).

unanimidade<sup>15</sup> dos membros do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ<sup>16</sup>, segundo preceito do § 2º do art. 2º.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

A despeito da LC nº 24 ser de 1975, vale lembrar ter sido recepcionada expressamente pela nova ordem constitucional, através dos §§ 5º e 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

### **3. Algumas razões que fundamentam a concessão de benefícios fiscais e fiscais-financeiros**

Não é de se duvidar que várias possam ser as causas que deram origem à concessão de benefícios fiscais e/ou fiscais-financeiros no Brasil, gerando o que passou a denominar-se de guerra fiscal<sup>17</sup>. Lendo, contudo, a doutrina sobre o

<sup>15</sup> Nesse particular, relevante destacar a existência de ADPF - Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 158-DF, ajuizada pelo Governo do Distrito Federal, contra os artigos 2º, § 2º, e 4º, da Lei Complementar nº 24/75, por suposta afronta ao preceito fundamental do princípio democrático. O feito é de relatoria do Min. Dias Toffoli. Não houve concessão de liminar. Vários Estados e Federações figuram no processo como *amicus curiae*. Neste presente momento há grande debate nacional sobre a alteração legislativa dessa norma.

<sup>16</sup> Órgão de deliberação colegiada, formado por representantes de cada unidade da federação (Estados e Distrito Federal = Secretários de Fazenda) e um integrante da União (Ministro da Fazenda), cujo fim é deliberar sobre a concessão de incentivos tributários alusivos ao ICMS.

<sup>17</sup> Guerra fiscal - ausência de uma política fiscal em cenário de enormes desigualdades regionais em todo o país, onde cada Estado implementa políticas fiscais unilaterais criando mecanismos capazes de permitir o desenvolvimento econômico e social regional. A partir de 1980, em razão de drástica redução de investimentos públicos federais, deu-se, como consequência, o acirramento da guerra fiscal, através de políticas à revelia do ordenamento jurídico pátrio, resultando na crítica situação

assunto, algumas delas são pinceladas e, no caso do nosso estudo, úteis à inteireza da matéria de fundo, pois, ao final, darão estribo à ilação formulada.

Além, obviamente, do interesse dos entes federados, sobretudo aqueles que ao longo da história ficaram à margem do progresso, pelo desenvolvimento de seus rincões, posto que renunciado expressamente pela Carta Política de 1988, como programa a ser alcançado através de diversos dispositivos, outras razões são destacadas. Uma delas é lembrada por Fernando Facury Scaff<sup>18</sup> ao destacar que, ao menos, “sua intensificação aos níveis hoje encontrados de retaliação fiscal decorre da implantação da sistemática do Fundo de Compensação de Exportações criado pela Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996)”.<sup>19</sup>

Helcio Honda por sua vez aponta, sinteticamente, algumas causas que deram ensejo aos incentivos fiscais e financeiros e, por conseguinte, à intitulada guerra fiscal, sendo: a) falta de uma política fiscal em cenário de enormes desigualdades regionais no país; b) drástica redução de investimentos públicos federais, a partir da década de 1980; e, c) políticas públicas à revelia do ordenamento jurídico nacional.<sup>20</sup>

Ricardo Pires Calciolari, que também se dedicou a estudar a matéria, aduz que conta muito “a busca por menores custos produtivos [...] e, nesse bojo, os custos tributários são sempre considerados, mormente na época atual, em que vivenciamos sobrecarga tributária crescente”<sup>21</sup>

---

pela qual atravessava o país. Incentivos Fiscais e as ADIN's. ([http://www.abit.org.br/ABIT\\_HelcioHonda.pdf](http://www.abit.org.br/ABIT_HelcioHonda.pdf))

<sup>18</sup> SCAFF, Fernando Facury. A Responsabilidade Tributária e a Inconstitucionalidade da Guerra Fiscal ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord) **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 44.

<sup>19</sup> Na mesma linha argumenta Luiz Guilherme de Oliveira, “Um fator importante que em parte até explica este procedimento por parte das Unidades Federadas pouco industrializadas, diz respeito ao Fundo de Participação dos Estados (FPE). Estas UF recebem uma parcela significativa deste fundo, muitas vezes maior do que o volume por elas arrecadado de ICMS. Torna-se assim, dispensável a ampliação da base tributária, pois ela se mantém através destas transferências. Por sua vez as UF mais dinâmicas, que recebem uma parcela reduzida do FPE, se financiam através das transferências do Fundo de Exportação (FPEX), possibilitando desta maneira uma postura muito semelhante às UF menos dinâmicas.” (Federalismo e Guerra Fiscal, **Pesquisa & Debate**, SP, Volume 10, nº 2(16), 110-138, 1999, p. 123)

<sup>20</sup> HONDA, Hécio. **Incentivos Fiscais e as ADIN's**, Disponível em: [http://www.abit.org.br/ABIT\\_HelcioHonda.pdf](http://www.abit.org.br/ABIT_HelcioHonda.pdf) Acesso em: 10 jan. 2012.

<sup>21</sup> CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil, **Cad. Fin. Públ.**, Brasília: nº 7, dez/2006.

Portanto, como podemos perceber, inúmeras razões existem para explicar porque os entes federados optam por conceder benefícios fiscais àqueles investidores ávidos por redução de seus custos de produção, claro, contando que tais investimentos repercutam em contrapartida ao próprio Estado através de geração de emprego, crescimento econômico, ampliação do Índice de Desenvolvimento Humano - IDH da região, enfim, progresso, com uma rebarba político eleitoral.<sup>22</sup>

#### 4. Sobre benefícios fiscais

Entendemos apropriado, agora, depois de apresentar os fundamentos dos benefícios fiscais, deixar claro o que são, através de conceitos<sup>23</sup>, mas, também, por meio de alguns de seus elementos, proporcionando a compreensão do universo que

---

<sup>22</sup> Varsano, fortemente crítico à concessão de incentivos estaduais, tal como tem se mostrado nos estados brasileiros, sobre esse aspecto específico, é incisivo ao dizer com todas as letras, as razões que levam um estado à concessão de benefícios: “O governador de um estado, como homem público que é, está certamente empenhado em atender aos interesses maiores da nação. Mas, até mesmo por dever de ofício, coloca os de seu estado acima daqueles e, no caso de conflito de interesses, certamente defenderá os de sua unidade, tendo como bandeira a autonomia dos entes federados. Ademais, é natural que se preocupe também com sua carreira política. Se a concessão de incentivos, ao menos na sua visão, traz benefícios para seu estado e, além disso, gera bons dividendos para seu projeto político pessoal, junta-se o útil ao agradável. Ele fatalmente os concederá, a despeito dos interesses nacionais, ainda mais quando estes se manifestam de forma difusa, como, por exemplo, eficiência econômica.” (Planejamento e Políticas Públicas, IPEA, nº 15, Jun/1997, A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde, <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/ppp/pdf/ppp15.pdf>, p. 12). Confirmando essa visão da política pública atrelada ao governante do momento, Gilberto Bercovici, apoiado em Eros Grau e Fábio Konder Comparato, infere contribuir para isso a pobreza de nossa Constituição quanto ao aspecto de planejamento, quando diz: “Apesar de o planejamento ser essencial para o planejamento das políticas públicas e para assegurar a prosperidade social, o texto constitucional de 1988, segundo Eros Grau, é pobre nas suas referências ao planejamento, o que causa estranheza, tendo em vista que a atuação estatal sob uma Constituição dirigente, como a nossa, caracteriza-se pela visão prospectiva e pela preocupação com a realização de políticas públicas. Não há, também, no texto constitucional, qualquer controle ou garantia para assegurar a efetividade do plano de desenvolvimento, que, na mentalidade política dominante, é identificado com governos determinados, não com políticas nacionais de longo prazo.” (**Constituição Econômica e Desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, p. 94).

<sup>23</sup> Marcos André Vinhas Catão, é crítico à preocupação quanto a esse cuidado, ao escrever que “a importância de uma definição de incentivos fiscais, além de nos parecer sem nenhum pragmatismo acadêmico, didático ou jurídico, poderia ainda atingir a efeitos reversos: cancelar incentivos ilegítimos, mas cujo enquadramento em uma regra específica possa ocultar ou simular fins ilegítimos a serem alcançados com a implementação do aludido benefício, em uma espécie de abuso de forma reverso.” Contudo, logo em seguida, admite algum valor na definição. “A favor todavia por um certo nível de dogmatização, temos não sob uma perspectiva de um ‘conceito único e preciso’, mas considerando o fato de que sendo a prática política brasileira universalmente reconhecida como máquina gestora dos bens e do erário público, o fato de ser por vezes necessário delimitar conceitos e regular a forma de atuação do administrador através de textos enunciativos a exemplo do que ocorre com diversos diplomas legais acerca da matéria.” (**O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 57).

estamos tratando nesta obra.

Marcos André Vinhas Catão, apesar da relutância, arrisca uma definição, nos seguintes termos:

os 'Incentivos Fiscais' são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa.<sup>24</sup>

Antes, contudo, apesar de não ser nosso objetivo nos deter em tantas variantes possíveis sobre o tema, senão que abordar a matéria de forma útil a quem desconhece por inteiro o assunto, alertamos o leitor, de início, sobre a distinção que alguns fazem sobre os termos benefícios e incentivos<sup>25</sup>, dentre eles, Pedro Herrera Molina, citado por Marcos Catão, sendo:

*El beneficio fiscal es aquella exención fundada en principios ajenos a la capacidad contributiva: con él se busca otorgar una ventaja económica. [...] Incentivos Tributarios, son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de determinada conducta” (La Exencion Tributaria. Madrid: Codex, 1990, p.57).*<sup>26</sup>

O próprio Marcos André Vinhas Catão, da leitura das definições acima, conclui que “o benefício estaria vinculado a uma ação protecionista do Estado em relação a certa categoria econômica, mas próxima do privilégio, ao passo que o

<sup>24</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 13.

<sup>25</sup> Na obra Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais, os autores Adriana Estigara, Reni Pereira e Sandra A. Lopes Barbon Lewis, formulam entendimento sobre os incentivos fiscais: “A palavra incentivo geralmente denota estímulo, benefício, vantagem, ganho, proveito, favor. São estímulos concedidos pelo governo, na área fiscal, para que recursos sejam canalizados para segmentos específicos (econômico, cultural, social).” E continuam: “Os incentivos podem ser setoriais ou regionais; aqueles voltados ao desenvolvimento de determinadas atividades e estes para fomentar o desenvolvimento de regiões [...]” Ao final dessa abordagem, admitem a diferenciação entre benefícios e incentivos, quando, à luz de Marcos Juruena Villela Souto, escrevem: “Ao longo do texto constitucional, além do art. 43, encontram-se vários dispositivos albergando a possibilidade de benefícios e incentivos fiscais. Assim, por exemplo, a possibilidade de convênios dos Estados e do Distrito Federal acerca do ICMS (art. 155, XII, g), já mencionado, isenções e reduções para fomentar as exportações (art. 153, § 3º, III, X, a), tratamento diferenciado às pequenas e médias empresas (art. 170, IX, c/c 179) e o tratamento adequado ao ato cooperativo praticado pelos sociedades cooperativas (art. 146, III, c) (SOUTO, 2003, p. 43-44).”

<sup>26</sup> *Op. cit.*, p. 11.

incentivo propriamente dito seria uma atitude pró-ativa de estímulo a uma atividade”.<sup>27</sup>

A nosso ver, contudo, essa distinção, embora útil para fins didáticos, não guarda propriedade prática, quando da análise do assunto, sobretudo, no bojo deste trabalho.

Além desse particular, não é demais destacar que ao tratar do tema benefícios fiscais, emerge o assunto da extrafiscalidade, pois, para alguns, estão interligados. É que, considerando a extrafiscalidade como “a forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários”<sup>28</sup>, diz-se que havendo benefício fiscal, necessariamente, estar-se-á tratando de tributo extrafiscal. Mesmo não sendo nossa pretensão nos alongar nessa discussão, por refugir do nosso interesse primeiro, e, a partir da ideia clássica de que fiscais são os tributos com escopo arrecadatório e extrafiscais os regulatórios, discordamos de que sempre que um ente público se utilizar de benefício fiscal o fará por meio de tributo extrafiscal. No caso central de nosso trabalho, o benefício fiscal-financeiro se deu por meio do ICMS e, para nós, este não é imposto lançado na categoria de extrafiscal, até porque, é o principal meio arrecadatório, portanto, fiscal, dos estados membros de nossa República.

Nessa discussão, contudo, há posições, não obstante respeitadas, por demais extremadas, como, por exemplo, a de Ruy Barbosa Nogueira para quem “o ICMS não pode ser usado como instrumento regulador da economia, fomentando ou desencorajando atividades.”<sup>29</sup> e, *a latere*, os que pensam como Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem, “em termos de Ciências das Finanças e de Política Fiscal [...] inexistente tributo que não se preste, de alguma forma à extrafiscalidade.”<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> *idem*, p. 12.

<sup>28</sup> ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 88.

<sup>29</sup> Ele continua dissertando sobre o imposto estadual, dizendo que “Não é imposto hábil de atuação extrafiscal, quer pela sua natureza, quer pela razão de seu sujeito ativo. O princípio da uniformidade da alíquota para todas as mercadorias é a característica fundamental de que o ICM é imposto essencialmente fiscal.” (DORIA, Antônio José Sampaio. **Direito Tributário** – Estudos de Problemas e Casos Tributários. São Paulo: José Bushatsky, 1969.

p. 57 e seguintes.)

<sup>30</sup> ICM – **Competência Exonerativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, páginas 4 e 5.

Ratificando nossa posição alhures, cremos sim, na classificação tradicional da possibilidade de se estabelecer com nitidez entre tributos fiscais e extrafiscais<sup>31</sup>, reconhecendo, porém, que, n'algumas particularidades, os tributos de natureza eminentemente fiscais podem se mostrar extrafiscais, assim como é comum que tributos extrafiscais, se revelem, ainda que sem essa finalidade, arrecadatários. Em linha assemelhada a essa se posicionam Adriana Estigara, Reni Pereira e Sandra A. Lopes Barbon Lewis quando dissertam “que não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou unicamente a extrafiscalidade”<sup>32</sup>. Analogamente, Marcos André Vinhas Catão aduz que “todas as espécies impositivas criadas pelo legislador constituinte [...] encerram possibilidades de manifestação extrafiscal, e portanto admitem a possibilidade da concessão de incentivos fiscais, não se restringindo essas às exações intrinsecamente extrafiscais mencionadas anteriormente.”<sup>33</sup>

Esclarecido isso, temos que a primeira ideia que se tem, em geral, de benefício fiscal, advém da figura da isenção tributária<sup>34</sup>, entendida largamente como a dispensa legal<sup>35</sup> do pagamento do tributo<sup>36</sup>. Ela está prevista no art. 175, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN<sup>37</sup> como instituto que exclui o crédito tributário. No entanto, há muitas outras maneiras de beneficiar o contribuinte. A própria Constituição Federal, enumera uma série de outros benefícios possíveis no § 6º do art. 150<sup>38</sup>. Nessa linha, se baseados apenas no texto constitucional já poderíamos

<sup>31</sup> Importante lembrar que nessa classificação cabem, também, os parafiscais, que, no momento, refogem a nosso interesse.

<sup>32</sup> *Op. cit.*, p. 88

<sup>33</sup> *Op. cit.*, p. 23.

<sup>34</sup> Sobre o tema, vide obra *Teoria Geral da Isenção Tributária* de José Souto Maior Borges, Editora Malheiros.

<sup>35</sup> Roque Antonio Carraza escreve com propriedade: “Quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação) diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada, de regra (há exceções), pela própria entidade tributante.” (*In Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 750.)

<sup>36</sup> É importante destacar, porque, fato, existir diversas teorias sobre a conceituação de isenção tributária, apoiando-nos, nesse particular, no trabalho de Roque Antonio Carraza que descortina, pelo menos, quatro tópicos de ênfases diferenciadas sobre tal instituto, organizando as lições de respeitados juristas como Rubens Gomes de Souza, Amílcar de Araújo Falcão, Souto Maior Borges, Alfredo Augusto Becker, Paulo de Barros Carvalho e Eliud José Pinto da Costa. (*Op. cit.* ps. 754 a 766.)

<sup>37</sup> Art. 175 - Excluem o crédito tributário: I - a isenção;

<sup>38</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que

elencar as seguintes figuras: subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão. Ainda, considerando que a relação não se refere a *numerus clausus*, podemos acrescentar, por exemplo, o crédito outorgado, o diferimento e o ICMS garantido. Cada uma dessas figuras dá margem a uma extensa abordagem sobre sua natureza jurídica, cabimento, extensão, propriedade, dentre outras, não sendo, contudo, nossa proposta aqui fazê-lo, mas, tão somente, demonstrar que os benefícios fiscais têm previsão constitucional e podem se descortinar conforme a necessidade e contexto que o agente público entender mais adequado.

Desejamos mesmo é, no macro, compreender o que vem a ser benefício fiscal, *lato sensu*, pois, não há como fugir que, no micro, todas as figuras citadas atrás, integram o conceito de benefício fiscal.

Nessa linha, inauguramos essa proposta a partir da ideia de autorização pelo ordenamento jurídico a assim proceder. É isso que se extrai do inciso I do art. 151 da Constituição Federal, matriz da sua admissibilidade, quando, tratando de matérias atinentes à União, expressamente aduz ser “admitida a concessão de incentivos fiscais”. De igual modo, esse pressuposto se dá em relação às unidades federadas, nos termos do previsto constitucionalmente<sup>39</sup>, remetido à Lei Complementar quando expressamente diz “pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.”<sup>40</sup>

Ainda no intuito de encontrar os pressupostos dos benefícios fiscais para, então, chegar a uma definição simples, mas adequada à compreensão, não podemos nos esquecer que os tais só podem ser conferidos por entes detentores de competência tributária<sup>41</sup>. Essa premissa decorre da própria Constituição da

---

regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

<sup>39</sup> “Art. 151. É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

<sup>40</sup> LC nº 24/75, art. 1º.

<sup>41</sup> A competência tributária decorre do princípio do federalismo, previsto no art. 60, § 4º, I da Constituição Federal, onde se delimita o poder de tributar de cada uma das pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). As competências estão atribuídas nos arts. 153 a 156 da Carta Republicana, lembrando, por oportuno, que a competência tributária atrai, também, a competência legislativa, consoante prevê o art. 6º do Código Tributário Nacional e as garantias e privilégios processuais pertinentes ao ente tributante (art. 7º, § 1º, CTN). Também, sobre a matéria, vale lembrar que o seu não exercício não a defere a outrem (art. 8º, CTN), a não ser as atribuições



República ao repartir entre os entes federativos - Municípios<sup>42</sup>, Estados e Distrito Federal<sup>43</sup>, parcelas da competência tributária<sup>44</sup>, cabendo à lei complementar resolver eventuais conflitos entre os entes federados<sup>45</sup>.

Marcos André Vinhas Catão sintetiza bem esse pressuposto quando assim escreve:

[...] os incentivos fiscais, não obstante a necessidade de atendimento aos requisitos formais e principiológicos para a sua concessão, se estruturam a partir de norma expedida pelo próprio ente político competente à instituição do tributo que lhe foi outorgado na atribuição de competências.<sup>46</sup>

---

administrativas propriamente ditas previstas no art. 7º do mesmo *Codex*.

<sup>42</sup> Art. 30. Compete aos Municípios: III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

<sup>43</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

<sup>44</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Nesse particular, interessante lembrar a evolução quanto ao entendimento da abrangência de tributo no Brasil. A princípio, prevalecia a visão dicotômica de Geraldo Ataliba, para quem haviam os tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria) e os tributos não vinculados (impostos) - (Ataliba, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, págs. 130-133); Depois adveio a doutrina tripartite de Rubens Gomes de Sousa, na linha do Código Tributário Nacional (art. 5º), contemplando no gênero as espécies dos impostos, taxas e contribuições de melhoria (Sousa, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 40). Mais recentemente, surge a doutrina pentapartida (Martins, Ives Gandra da Silva. As Contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. (*In* **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo, Bushatsky, 1977, v. 3, p. 25); BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 146; CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, 18ª edição, São Paulo: Atlas, 2007, p. 51; HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 7ª. edição, p. 155; MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 3.ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 101), abrangendo os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições (sociais e de intervenção no domínio econômico), sendo esta compreensão a prevalente no Supremo Tribunal Federal, como se pode extrair de parte do voto do Min. Moreira Alves: "De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competente para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (RE nº 146.733-9/SP 9 - Pleno)." (SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, ps. 397/402)

<sup>45</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

<sup>46</sup> **O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 5.

Mas, não é só: implica, também, em concessão, *i.e.*, um ato de vontade do ente público autorizado por lei, dentro de sua esfera de competência. A despeito de parecer óbvio, é o que se extrai do inciso I do art. 151 da Constituição, citado alhures, quando expressa ser “admitida a concessão de incentivos fiscais”. Admitir denota ideia de tolerar, permitir, aceitar. Logo, a princípio, não é direito subjetivo do contribuinte. Contudo, com base no mesmo preceito constitucional, vale ressaltar pressuposição que os benefícios são “destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.<sup>47</sup> Desse modo, imprescindível que sua concessão se justifique segundo essas premissas, qual seja, diligenciar com os instrumentos possíveis (legislação, por exemplo), a fim de encontrar um ajuste adequado de incremento social àqueles desprovidos de recursos básicos e indispensáveis de modo a elevá-los ao patamar de seus paradigmas, isso, através do mesmo impulso na economia pacata, proporcionando movimento positivo nas atividades já existentes e estimulando o surgimento de novos empreendimentos dinamizadores de tal modo que se aproximem do fluxo de riquezas das regiões equiparadas. Nesse aspecto então, o que a princípio se mostra como faculdade (tolerar, permitir, aceitar), passa, sem sombra de dúvida, a um poder-dever do ente, já que, se preenchidas as condições delineadas na Carta Política de 1988, parece não haver alternativa à sua não realização, sem perder de vista o alerta de Heleno Taveira Torres para o seguinte fato:

Qualquer isenção somente pode ser concedida para atender a um objetivo fundamental do Estado ou a um interesse público relevante, fundamentado nos princípios constitucionais que a Constituição Federal alberga (arts. 3º ou 4º, da CF, dentre outros); toda isenção é forma de regime excepcional, forma de privilégio e, como tal, superadora dos limites do princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF).<sup>48</sup>

Neste particular, por tangenciar o escopo de nosso trabalho, exsurge a atenção que se deve ter em relação aos princípios constitucionais, sobretudo, os da

---

<sup>47</sup> “A redução das desigualdades regionais é um imperativo que deve permear todas as políticas públicas propostas e executadas no Brasil. É inconstitucional qualquer política que atente contra os fins determinados na Constituição de 1988 e que considere ou prejudique o desenvolvimento e a diminuição dos desequilíbrios regionais, a menos que consideremos como algo que pode ser cumprido aleatoriamente, a bel prazer dos detentores do poder.” (BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros: 2005, ps. 112 e 113)

<sup>48</sup> TORRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos Chamados Convênios Autorizativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 72, p. 89, 2001.

igualdade/isonomia<sup>49</sup>, capacidade contributiva<sup>50</sup> (tributários) e o da livre concorrência<sup>51</sup> (econômico), quando da concessão de benefícios fiscais.

Além disso, claro que o entendimento formulado acima, de poder-dever do ente público, do ponto de vista prático, repercute em inúmeros problemas, como, por exemplo, na observância de leis específicas como a de responsabilidade fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), que regula as despesas e investimentos a um quadrante previamente determinado, como preceitua o art. 14:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

Dessa regra resulta uma preocupação do legislador pátrio em conferir eficiência<sup>52</sup> à administração das contas públicas no Brasil, com mecanismos de gestão financeira (*accountability*)<sup>53</sup>, à luz do que prevê a Constituição Federal em

<sup>49</sup> Arts. 5º e 150, II da CF/88.

<sup>50</sup> Art. 145, § 1º da CF/88

<sup>51</sup> Art. 170, IV da CF/88

<sup>52</sup> Vide art. 37 da CF/88

<sup>53</sup> Para Marcos André Vinhas Catão “*accountability*, fenômeno próprio na gestão dos recursos públicos onde se requer a eficiente gerência dos mesmos, significa priorizar cada centavo da despesa pública, não só nos investimentos feitos diretamente pelo Estado, como também através de atividades delegadas.” (**Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Renovar, 2004, p. 92)

seu art. 165, § 6º.<sup>54</sup> Sobre isso, no entanto, não vamos nos deter aqui, porque fora de nosso escopo, cabendo apenas guardar que a finalidade está desenhada, não cabendo falar em benefícios fiscais fora desse alvo traçado.<sup>55</sup>

Sob esses delineamentos, pois, é que podemos arriscar, concluindo uma definição para benefícios fiscais como sendo outorgas fiscais, autorizadas pelo ordenamento jurídico à pessoa política detentora de competência tributária, para que, vislumbrando circunstâncias de desequilíbrio de desenvolvimento social e/ou econômico entre regiões contidas em seu espaço territorial ou equivalente, observado o rigor legal exigido na gestão pública, proporcione condições a uma determinada coletividade de contribuintes em situação isonômica, investir em produção ou aumentarem sua capacidade produtiva instalada, por meio de institutos tributários como subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão, diferimento, entre outros, de modo que emane na região desfavorecida, um movimento positivo de geração de riquezas, contagiando todos os demais setores econômicos, com repercussão na contratação de mão de obra, e, a partir daí, ascensão social, elevando essa região à proximidade de parâmetros com o modelo referencial.

## **5. Sobre benefícios fiscais-financeiros.**

No que toca aos chamados benefícios fiscais-financeiros, o que se tem é uma utilização financeira atrelada a matérias fiscais, razão do desdobramento terminológico útil e necessário para clareamento da ação dos entes públicos. Na prática, é a conjugação de ações de governo, suas autarquias e empresas públicas (geralmente bancos de fomentos), no sentido de criar condições favoráveis aos contribuintes instalados ou interessados em se instalar num dado território, de modo que as obrigações quanto ao recolhimento dos tributos sejam facilitadas, influenciando a tomada de decisão de investidores aportarem recursos na região.

---

<sup>54</sup> “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”

<sup>55</sup> Abordam com mais detalhe essa questão relacionada aos benefícios fiscais, Ricardo Lobo Torres, no artigo *O Princípio da Transparência Fiscal* publicado na *Revista de Direito Tributário* (São Paulo: Malheiros, v. 79, p. 12-13) e Marcos André Vinhas Catão, na obra *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais* (Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 92-100).

Nessa perspectiva, são financeiros porque os estados exigem das empresas contribuintes o recolhimento de um percentual do imposto apurado (as leis locais estipulam uma gradação, geralmente, a partir de 30%) e o saldo não recolhido é, literalmente, financiado<sup>56</sup> em longo prazo por meio de um agente financeiro<sup>57</sup>, onde, por meio de contrato plurilateral firmado pelo contribuinte, estado e instituições financeiras<sup>58</sup>, se compromete o contribuinte a dar um bem em garantia (geralmente o parque industrial) e recolher, mensalmente, um percentual sobre o valor total do imposto apurado, além de juros mensais subsidiados num percentual muito baixo se comparado ao que se pratica no mercado financeiro<sup>59</sup>; o Estado garante o investimento empresarial em seu território, com perspectivas previamente aprovadas por meio de projeto de viabilidade, quanto a geração de empregos, riquezas, estímulo aos negócios inter-relacionados ao empreendimento (prestadores de serviços, empresas fornecedoras, comércio local, aumento da renda das pessoas, etc) e, o agente financeiro repassa o valor financiado ao Estado, porém, com risco muito reduzido, pois, se no prazo determinado não recolher o valor financiado,

---

<sup>56</sup> “Embora a questão de incentivos fiscais, por parte dos entes federados, esteja sujeita à Constituição Federal que transfere para o Senado Federal a capacidade de estabelecer alíquotas máximas e mínimas no tocante ao recolhimento do ICMS (ver Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 155, parágrafo 2º, p. 76 (1993)), é possível à UF estabelecer formas de financiamento deste tributo, no que diz respeito ao prazo para pagamento do imposto e à forma de correção monetária e aplicação de taxas de juros sobre esta dívida. É principalmente neste ponto que se concentra a questão do incentivo fiscal.” (OLIVEIRA, Luis Guilherme de. *Federalismo e Guerra Fiscal. Pesquisa e Debate*, SP, Vol. 10, nº, 2(16), 1999, p. 121).

<sup>57</sup> No mesmo sentido, Luis Guilherme de Oliveira escreve que “podemos observar que os maiores esforços quanto à busca de vantagens fiscais para a localização (ou realocação) de uma nova base industrial se concentra no financiamento do ICMS a ser recolhido, decorrência, em princípio, da impossibilidade de concessões de benefícios fiscais devido às restrições impostas pelo CONFAZ. Quanto a este financiamento, é possível observar aqui uma busca contínua de ampliações de prazo e limites para sua concessão, sempre tendo como característica o baixo volume de encargos vinculados a este financiamento.” (*Federalismo e Guerra Fiscal, Pesquisa e Debate*, SP, Vol. 10, nº, 2(16), 1999, p. 128)

<sup>58</sup> Daniela Ribeiro de Gusmão tem posição sobre essa matéria ao discorrer que “A guerra fiscal não é apenas tributária, mas também financeira, com a participação de bancos estaduais de desenvolvimento e de empresas estatais, o que repercute sobremodo sobre os custos públicos estaduais. Isto porque o Estado acaba financiando gastos com infra-estrutura ou concedendo os mais diversos benefícios, como terrenos e isenção de taxas públicas.” (*Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS, Lumen Juris*, Rio de Janeiro, 2005, p. 33).

<sup>59</sup> Ainda, Luis Guilherme de Oliveira aborda essa questão quando diz: “É possível observar que a maioria das UF passa a adotar, além do benefício fiscal, também o financiamento para expansão e instalação de novas plantas industriais em suas zonas de influência. O financiamento destas ampliações a ser recolhido ou, ainda, através de financiamento de capital de giro e investimento fixo a ser realizado. [...] Além deste incentivo quanto ao ICMS, a UF também financia a instalação de indústrias, com prazo e encargos extremamente atraentes, quando comparados com as taxas de mercado.” (*Federalismo e Guerra Fiscal. Pesquisa e Debate*, SP, Vol. 10, nº, 2(16), 1999, p. 122).

poderá o contribuinte ser executado e perder a garantia ofertada.<sup>60</sup>

## 6. Enquadramento dos benefícios fiscais e fiscais-financeiros

Por fim, segundo a ótica dos benefícios fiscais e fiscais-financeiros, é oportuno ressaltar a classificação feita por alguns de que os primeiros estão intimamente relacionados ao âmbito das receitas públicas, porquanto representam, na maioria das vezes, o abrir mão de tributos, enquanto que os segundos - benefícios financeiros, guardam relação com o tema das despesas públicas, relacionando as modalidades de subsídio, subvenção, financiamento, etc.<sup>61</sup> Esse entendimento, aliás, acaba por resvalar sobre que ramo do direito atua em cada caso. Nessa linha, o direito financeiro tem total abrangência sobre tais questões, sobretudo no que diz respeito aos benefícios financeiros, enquanto que o direito tributário ainda manteria alcance sobre os benefícios fiscais puros<sup>62</sup>.

Fato é que, mesmo levando em conta não ser nosso objetivo nos demorar nessas perspectiva, Ricardo Lobo Torres, citado por Marcos Catão<sup>63</sup>, diminui de forma interessante a força desse discurso, ao concluir, sobre os incentivos fiscais que:

[...] operam na vertente da receita estão em simetria e podem ser

<sup>60</sup> Marcos André Vinhas Catão aduz: “Note-se que a efetividade desses incentivos encontra-se geralmente na dependência de um elo. Isto é, quanto maior o atendimento à cadeia de requisitos imposta pelo ente concedente, maior o benefício fiscal”. E continua: “Segundo o jornal *Valor Econômico* sobre tais incentivos híbridos concedidos pelos estados ‘o Supremo Tribunal Federal deverá analisar as disputas sobre a guerra fiscal entre o Estado de São Paulo e os Estados de Espírito Santo e Goiás. Para o coordenador de administração tributária da Fazenda Paulista, Clóvis Panzarini, trata-se de uma discussão nova. O STF deverá analisar se as linhas de crédito criadas para financiar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) realmente representam uma estratégia de guerra fiscal. Isso porque os empréstimos são formalmente contratos de financiamento entre o contribuinte e o banco estadual, e não uma concessão de isenção ou redução de imposto pelo próprio Estado. (Rio de Janeiro, 07 de junho de 2001, p. 32).” (**O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 9)”

<sup>61</sup> Marcos Catão, como estudioso do tema, destacou essa realidade quando disse: “Bastaria uma análise superficial sobre o objeto deste estudo e poder-se-ia concluir quase que de imediato que tanto o legislador quanto a doutrina e a jurisprudência ocuparam-se consideravelmente mais acerca dos incentivos que atuam na vertente da *receita pública* do que sobre os que atuam na esfera da *despesa pública*.” (2004, p. 58)

<sup>62</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho escreveu sobre essa abrangência do direito da seguinte forma: “A devolução de tributo pago sem haver razão para a restituição, a não ser o intuito de exonerar total ou parcialmente o contribuinte, é considerada pela doutrina matéria estranha ao Direito Tributário. Alega-se estar no capítulo da *despesa pública*, já na área do Direito Financeiro, a sua *sede jurídica*. O entendimento é inobjetoável.” (2003, p. 202)

<sup>63</sup> *Op. cit.*, 59.

convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência será obtida: o empobrecimento do ente público e o enriquecimento do contribuinte.

## CAPÍTULO 2

### O CASO EMPÍRICO

#### 1. Explicação indispensável

Começamos esse capítulo esclarecendo que nossa dissertação dá-se a partir do estudo de um caso concreto. Para tanto, não podemos deixar de apresentá-lo. Como, no entanto, fazer isso sem ser cansativo ao leitor, já que o caso se extrai daquilo que foi produzido num longo Processo Administrativo Tributário – PAT, e, ainda assim, na síntese, como fazê-lo compreensível ao interlocutor? Mas, não só isso. Como evitar a aparente mecanicidade? Uma coisa é certa, o trabalho propõe ser claro sobre o objeto de análise, revelando que desse labor emergirão dados suficientes para contribuir à melhor aplicação do direito<sup>64</sup>.

Pois bem, no caso em questão, a despeito de o objeto de análise poder até parecer técnico, automático demais, cremos que essa primeira e afanosa etapa, a despeito de indispensável, redundará em aplicações úteis ao labor jurídico, sobretudo, no que diz respeito à segurança jurídica do contribuinte.

#### 2. O benefício fiscal-financeiro do PRODEI

Oportuno apresentar aqui o Programa de Desenvolvimento Industrial – PRODEI criado pelo Estado de Mato Grosso, para que o leitor tenha claro o desenho do tal benefício, mesmo sem nos demorar sobre ele, pois, ao longo de nossa dissertação, as minúcias irão sendo incorporadas ao trabalho.

---

<sup>64</sup> Sobre essa parte que demandou o debruçar minucioso sobre os autos, para análise apurada, Max Weber nos consola, quando diz: “Hoje em dia, acha-se largamente disseminada, nos meios da juventude, a ideia de que a ciência se teria transformado numa operação de cálculo, que se realizaria em laboratórios e escritórios de estatísticas, não com toda a ‘alma’, porém apenas com o auxílio do entendimento frio, à semelhança do trabalho em uma fábrica. Ao que se deve desde logo responder que os que assim se manifestam não têm, frequentemente, nenhuma ideia clara acerca do que se passa numa fábrica ou num laboratório.” (WEBER, Max. **Ciência e Política, duas vocações**. 2ª. ed. São Paulo: Cultrix, 1968, p. 25.)



Trata-se de um benefício inserido na modalidade fiscal-financeiro, criado pela Lei nº 5.323, de 19 de julho de 1988<sup>65</sup> de iniciativa do Executivo estadual. Teve por objetivo, segundo nos revela a Mensagem nº 27/88<sup>66</sup>, expondo os motivos da criação do Programa, dentre os quais: a necessidade de oferecer perspectivas favoráveis à instalação de novas empresas; a geração do ICM; fomentar o desenvolvimento industrial do Estado; criar condições para industrialização da matéria-prima e comercialização do produto acabado; a fixação do homem ao campo; geração do emprego; e aumento da renda.

Consistiu, desde seu nascedouro, em fomentar o desenvolvimento industrial através da concessão de prazo especial de pagamento do ICMS, variável, entre 5 a 15 anos. Os limites aplicáveis ao imposto financiado estavam relacionados ao prazo concedido, sendo: no 1º ano de 70%; 2º ano até 65%; 3º ano até 60%; 4º ano até 50%; e 5º ano até 40%. Posteriormente, esses percentuais foram alterados, chegando até 30%. De forma mais singela, um contribuinte utilizando-se o máximo do benefício, recolheria 30% do ICMS e financiaria 70% ao longo do prazo concedido. O período de gozo do benefício se denomina prazo de carência, e aquele em que o contribuinte tem que pagar o valor que foi financiado, chama-se prazo de amortização. Há previsão, também, de cessar o benefício na sua totalidade quando o montante financeiro, objeto do benefício, alcançar o valor total dos investimentos previstos pelo beneficiário.

Os beneficiários, segundo a legislação, são aqueles empreendimentos industriais com objetivo de implantação, expansão ou reativação, se parados por mais de 2 anos. Para as empresas classificadas na espécie de ampliação e reativação, o objeto do benefício será apenas o ICMS decorrente do incremento real de arrecadação gerado pelo empreendimento.

As condições para a obtenção do benefício relacionadas pelo Programa eram à ocasião: geração de oferta de postos de serviços para a mão de obra no Estado; utilização de matéria prima e/ou outros recursos disponíveis no Estado;

---

<sup>65</sup> Essa lei sofreu alteração ao longo dos anos, tendo sido alterada pelas leis nºs 5.741/91, 6.688/95, 6.896/97; 8.421/2005 e 8.630/06.

<sup>66</sup> Sua íntegra está contida no capítulo terceiro deste trabalho, p. 70

suprimento da demanda interna do Estado e/ou geração de excedentes exportáveis; melhoria do nível tecnológico da atividade desenvolvida no Estado; aumento da arrecadação de tributos; e, preservação do meio ambiente.<sup>67</sup>

À ocasião, sobre os valores usufruídos pelos beneficiários do PRODEI, incidiam encargos de 3% ao ano, calculados sobre o saldo devedor a título de remuneração do seu órgão gestor – CODEIC, e atualização monetária, quando prevista, à base da UFIR, com redução de 40%.

Dos beneficiários era possível exigir, a título de garantia do financiamento, fiança bancária, hipoteca ou fiança dos sócios da empresa.

Para se obter tal benefício, as exigências elencadas pela legislação são inúmeras, tais como: apresentação de carta-consulta ao CODEIC; apresentação do projeto econômico/financeiro num prazo de até 60 (sessenta) dias da aprovação da carta-consulta; apresentação do Laudo de Vistoria por empresa credenciada, que comprove a implantação do projeto; assinatura do Termo de Acordo; e, assinatura de contrato por escritura pública.

No detalhamento da Carta Consulta, necessário constar dados sobre o projeto industrial a ser implantado, como: localização; mercado alvo; viabilidade técnica, econômica, financeira e de mão-de-obra; previsão de geração imediata de empregos, destacando mão-de-obra local e externa; capacidade de produção; insumos (matéria-prima) e linhas de produto e estimativa de investimento; contribuição para o desenvolvimento regional; ICMS e considerações sobre os reflexos econômicos e sociais do empreendimento. Ainda, outros documentos eram, igualmente, necessários à apreciação do CODEIC, como, licenças ambientais, certidões negativas fiscais, certidões negativas de cartórios de protestos, atos constitutivos, comprovante de registro na Junta Comercial e da inscrição perante a Receita Federal, etc.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> Cf. Livroto: CODEIC - Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração do Estado de Mato Grosso e pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial. **PRODEIC**. 1998, ps. 4. Disponível em: <http://www.sicme.mt.gov.br/html/internas.php?tabela=paginas&codigoPagina=135>. Acesso em: 16 nov. 2011.

<sup>68</sup> CODEIC - Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração do Estado de Mato Grosso e pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial. **PRODEIC**. 1998, ps. 4, 5, 6 e 7. Disponível

### 3. Sinopse do caso objeto de nossa análise

#### 3.1. A origem do caso. Lançamento identificando as matérias tributárias

O caso do Auto de Infração formalizado por Fiscal do Tesouro do Estado - FTE, lançando, de ofício, três matérias tributárias, das quais, apenas a primeira, identificada como infração 3.1.1<sup>69</sup>, será objeto de nossa análise, da qual destacamos:

1) Refere-se a recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista Termo de Acordo e ou Escritura concedendo PRODEI, entretanto verificou-se que houve cancelamento automático do Termo de Acordo por falta de garantias [...].

O Fiscal diligenciou junto ao contribuinte<sup>70</sup>, em razão da Ordem de Serviço identificada pelo nº 1771/2003, cuja ação fiscal transitou de 02 de dezembro de 2003 até o dia 26 de abril de 2004, tendo sido concluída com a autuação em 27 de abril de 2004, abrangendo o período fiscalizado entre 01 de janeiro de 1999 a 26 de abril de 2004. Fez acompanhar o resultado de seu trabalho diversos documentos<sup>71</sup> apurados durante a ação fiscal. No dia 05 de maio de 2004 a

---

em: <http://www.sicme.mt.gov.br/html/internas.php?tabela=paginas&codigoPagina=135>. Acesso em: 16 nov. 2011

<sup>69</sup> A descrição dos fatos pelo Fiscal foi assim transcrita: “*Infração 3.1.1 => DESENCONTRO ENTRE IMPOSTO RECOLHIDO E ESCRITURADO. Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o(s) valor(es) do imposto recolhido e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS. Base: ,00. Valor Original: 3.097.342,87. Correção Monet. 822.674,47. Juros de Mora: 1.185.863,17. Penalidade: 2.352.010,40. Total (Moeda Atual): 7.457.890,91. Complemento da Infração: 1) REFERE-SE A RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, TENDO EM VISTA TERMO DE ACORDO E OU ESCRITURA CONCEDENDO PRODEI, ENTRETANTO VERIFICOU-SE QUE HOUVE CANCELAMENTO AUTOMÁTICO DO TERMO DE ACORDO POR FALTA DE GARANTIAS – CLÁUSULA SEXTA E/OU FALTA DE PAGAMENTO DO PRODEI, PARCELAS VENCIDAS 08/99 E SOMENTE PAGAS EM DEZEMBRO DE 2003 – CLÁUSULA NONA, DO TERMO DE ACORDO E/OU CLÁUSULA NONA DA ESCRITURA DE 20/12/2002. 02) TAMBÉM, VERIFICOU-SE A FALTA DE PAGAMENTO DAS PARCELAS DO TERMO DE ACORDO REFERENTE AO PERÍODO DE 01/99 A 01/09/2003. Enquadramento: Art. 74, caput e 88 do RICMS, combinado com o Art. 1º da Portaria Circular nº 100/96. Tipificação da Penalidade: Art. 45, inciso I, alínea c-1 da Lei 7098/98. (fls. 2/3 dos autos).*

<sup>70</sup> O contribuinte é a empresa Usina Jaciara S/A, a primeira indústria produtora de açúcar e álcool no Estado de Mato Grosso, com início de suas atividades no ano de 1972.

<sup>71</sup> Doc. I - Planilha Demonstrativa da correção monetária, juros e multa aplicados (fls. 06/09); Doc. II – Relação de Documentos Anexos (fls. 11); Doc. III - Relatório Circunstanciado/Informação sobre sonegação fiscal ou ato contra a ordem tributária conforme Portaria nº 091/2001/SEFAZ (fls. 11/13); Doc. IV – Ordem de Serviço nº 01770-1 emitido em 11 de dezembro de 2003 pela Gerência de Programação e Avaliação – GPA (fls. 14); Doc. V – Termo de Intimação Fiscal nº 001 de 05 de fevereiro de 2004; Doc. VI – Termo de Intimação s/n, datado de 08 de março de 2004 (fls. 16); Doc. VII – Demonstrativos do Crédito Tributário – Diferença entre o Recolhido e a Recolher com sendo PRODEI (fls. 17/19); ICMS a recolher referente ao Termo de Acordo (fls. 20/21); e, ICMS transferido

Notificação de Auto de Infração – NAI nº 39482001000009200417 foi protocolada sob nº 006/04, junto a Agência Fiscal do município de Jaciara, Estado de Mato Grosso. Em 11 de julho de 2004, referido lançamento foi autuado e inserido no sistema do Órgão de Julgamento de Processo Administrativo Tributário – OJPAT do Mato Grosso, sendo autuado sob nº 4072/2004<sup>72</sup>.

Como previsto em lei, a empresa foi notificada<sup>73</sup> para, no prazo de trinta dias, recolher o crédito tributário lançado ou apresentar a defesa desejada na Unidade Fazendária de sua circunscrição, para evitar a revelia e a inscrição do valor em dívida ativa do Estado.

---

indevidamente (fls. 22); Doc. VIII – Termo de Reirada de Documentos (fls. 23/24); Doc. IX – Espelho de Cadastro do Contribuinte junto a Secretaria de Fazenda (fls. 25); Doc. X – Fotocópia dos Livros Fiscais de Apuração do ICMs dos anos de 1999 a 2003 (fls. 26/142); Doc. XI – Termo de Acordo nº 049, de 15 de maio de 2000, integrante do Processo nº 004035/2000 firmado entre o contribuinte e a Secretaria de Fazenda que trata da concessão de crédito fiscal (fls. 143/144); Doc. XII – Documentos diversos disponibilizados pelo contribuinte ao Fiscal alusivos ao Contrato do PRODEL, acordos de parcelamento firmados com a Procuradoria do Estado, Guias de recolhimento de valores; Requerimentos de Compensação e Cessões de crédito; Doc. XIII - Cópia da Lei 7.948, de 29 de agosto de 2009 que Dispõe sobre a compensação de dívidas líquidas e certas, de responsabilidade do Estado de Mato Grosso, suas autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, inclusive em liquidação ordinária, com créditos tributários e não tributários pertencentes a estes entes, e dá outras providências (fls. 193/197); Doc. XIV - Decreto nº 1.535, de 07 de outubro de 2003 que Regulamenta a Lei 7.948, de 29 de agosto de 2009 que trata da compensação de créditos de precatórios e verbas salariais com débitos tributários e não tributários (fls. 198/201); Doc. XV – Termo de Acordo de concessão de benefício com garantia, celebrado Estado de Mato Grosso e o Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial – CODEIC com a empresa Usina Jaciara S/A, na data de 23 de julho de 1998 (fls. 204/209); Doc. XVI – Escritura Pública do Contrato de Concessão de Benefício com Garantia Hipotecária firmado em 20 de dezembro de 2002, perante o 6º Serviço Notarial e Registro de Imóveis da Comarca de Cuiabá/MT (fls. 210/215); Doc. XVII – Parte do registro perante o Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Jaciara/MT constando a garantia hipotecária ofertada (fls. 216); Doc. XVIII – Certidão Negativa emitida pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, emitida em 13 de janeiro de 2003 (fls. 217); Doc. XIX – Primeira Escritura Pública de Contrato de Concessão de Benefício, com garantia Hipotecária, celebrada entre o Estado de Mato Grosso e o Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial – CODEIC com a empresa Usina Jaciara S/A, em 04 de junho de 1993 (fls. 218/224); Doc. XX - Escritura Pública de Aditivo de Re-Ratificação a Contrato de Concessão de Benefício, com garantia Hipotecária, celebrada entre o Estado de Mato Grosso e o Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial – CODEIC com a empresa Usina Jaciara S/A, em 31 de maio de 1994 (fls. 225/232); Doc. XXI – AR – Aviso de Recebimento RA 816286104BR, referente ao envio da Notificação do Auto de Infração nº 39482001000009200417 ao contribuinte autuado (fls. 233).

<sup>72</sup> Importante destacar para aqueles que eventualmente forem consultar que, por vezes, nas peças do contribuinte e, também, nas identificações firmadas pelo órgão público fazendário, faz-se confusão entre o número do Protocolo e o número dos autos.

<sup>73</sup> A Notificação de Auto de Infração – NAI nº 39482001000009200417 foi enviada ao endereço da filial do contribuinte onde fica localizado seu Parque Industrial em 29 de abril de 2004, via correio pelo sistema AR – Aviso de Recebimento RA 816286104BR, tendo sido recebido na data de 03 de maio de 2004.

### **3.2. Formalização do Processo Administrativo Tributário com a defesa do contribuinte, Réplica e Tréplica (contribuinte x Estado)**

Em 01 de junho de 2004, o contribuinte ofereceu impugnação<sup>74</sup> ao Auto de Infração, com fundamento na Lei que trata do Processo Administrativo Tributário no Estado de Mato Grosso<sup>75</sup>.

Ato contínuo<sup>76</sup>, também em decorrência de previsão legal, os autos foram encaminhados, devidamente instruídos à Gerência de Processos Tributários – GPT/Superintendência Adjunta de Fiscalização - SAFIS para fins de contestação (manifestação do Fiscal) face a impugnação apresentada e de lá encaminhada à Unidade de Julgamento Singular – UJS para análise e parecer<sup>77</sup>. No entanto, depois de cinco considerandos, o julgador de primeira instância administrativa designado para decidir o caso, entendeu por bem devolver o feito ao Fiscal para manifestar-se sobre dois temas, sendo um deles, relativo a matéria objeto de nosso trabalho - o benefício fiscal do PRODEI e seus aspectos, como, “início de validade, tempo de carência, tempo de vigência, juntando, se for o caso, cópia do documento que o invalidou.”<sup>78</sup>

---

<sup>74</sup> A peça de defesa foi sintetizada em capítulos, sendo o Título I destinado a uma sinopse dos fatos; o Título II reservado às preliminares, divididas em tres capítulos, sendo o 2.0 para tratar de pagamento, o 2.1 apresentar argumentos pela nulidade do auto de infração e o 2.2 tratando sobre a competência para cancelamento do Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso, conhecido como PRODEI (criado pela Lei nº 5.323, de 19 de julho de 1988); O Título III tratou do mérito, tendo sido subdividido nos itens 3.1, 3.2 e 3.4 (Na peça de impugnação não constou o item 3.3, saltando do item 3.2 para o item 3.4), dedicados a discorrer sobre a infração descrita como 3.1.1 que tratou do cancelamento automático do PRODEI, frisa-se, objeto de nossa análise nesse trabalho; o item 3.5 sobre a infração identificada pelo código 1.2.44; o item 3.6 abordou razões de defesa quanto a infração descrita como 1.1.47; o item 3.7 apresentou alegações pela impossibilidade de manutenção da penalidade, na hipótese de restar prevalente a infração 3.1.1; o item 3.8 que discorreu pelo ferimento do auto a diversos princípios inerentes à Administração Pública, tais como o da capacidade contributiva, do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade; e, por fim, o Título IV constou os requerimentos finais do contribuinte, destacados em onze alíneas. A empresa foi representada por advogados e anexou diversos documentos hábeis (Doc. I – Procuração; Doc. II – Ata e Estatuto Social; Doc. III – Termo de Acordo nº 083/98; Doc. IV – Escritura Pública de Declaração e Vontade firmada no 1º Serviço Notarial e Registral de Cuiabá/MT; Doc. V – Documento de Arrecadação – DAR, referente ao pagamento integral do mês de março de 2000; Doc. VI – Outros Documentos de Arrecadação - DAR's pertinentes; Doc. VII – Planilhas alusivas às parcelas de utilização do PRODEI; Doc. VIII – Notas Fiscais documentando transferência de créditos realizadas.), no seu entender, a robustecer seus argumentos.

<sup>75</sup> Arts. 75 até 78 da Lei Estadual nº 7.609, de 28 de dezembro de 2001. Contemplam o Capítulo III que trata da Impugnação. A Lei foi publicada no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso no dia 25 de fevereiro de 2002.

<sup>76</sup> Em 01 de junho de 2004 (fls. 322 do PAT nº 4072).

<sup>77</sup> Em 22 de junho de 2004 (fls. 326 do PAT nº 4072)

<sup>78</sup> Fls. 325 do PAT nº 4072

Nessa oportunidade, o fiscal ratificou o auto de infração no que tange a matéria identificada no item 3.1.1, objeto desta análise<sup>79</sup>. Para ele, a empresa não podia considerar-se hábil à utilização do benefício fiscal em razão da Cláusula Sexta do Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia firmado com o Estado e o Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial – CODEIC conter condições suspensivas à sua eficácia, quais sejam, garantia hipotecária em 2º grau de terreno onde se encontrava instalada a indústria, consideradas as construções e equipamentos vinculados.

CLÁUSULA SEXTA – DAS GARANTIAS - Para garantir o fiel e cabal cumprimento das obrigações estabelecidas neste Acordo, fica condicionada a beneficiária a dar ao Estado de Mato Grosso hipoteca em 2º grau do terreno em que se encontra instalada a indústria, considerando as construções e equipamentos vinculados no Contrato do PRODEI lavrado em 31.11.94, às folhas 102/109, livro 257, no Cartório do 6º Ofício, Cuiabá/MT, com a ressalva de que esta hipoteca passará, obrigatoriamente ao 1º grau quando do término da amortização do primeiro contrato do PRODEI de 31.11.94.

Também, nessa oportunidade, para rebater as razões do contribuinte quanto a necessidade de prevalecer a segurança jurídica (confiança legítima) nos contratos firmados pelos contribuintes com o ente público, valeu-se da Cláusula Nona do Termo de Acordo, para asseverar que este havia sido “cancelado de pleno direito” apontando para uma condição resolutória expressa, que remetia à Cláusula Sétima. Oportuno destacar ambas as Cláusulas:

CLÁUSULA SÉTIMA – DAS OBRIGAÇÕES DA BENEFICIÁRIA – Além das demais estipulações estabelecidas neste Acordo, a BENEFICIÁRIA se obriga a cumprir o disposto na Lei nº 5.323, de 19 de julho de 1988, com as alterações da Lei nº 6.896, de 20 de junho de 1997, e do Decreto nº 1.828, de 14 de novembro de 1.997, e as Resoluções do CODEIC e da Secretaria de Estado de Fazenda – SEFAZ e, em especial, o seguinte:

VIII – apresentar a garantia estipulada pela vistoria, que passará a fazer parte integrante deste Acordo, procedendo a regulamentação necessária, inclusive a sua formalização e registro em órgão competente;<sup>80</sup>

CLÁUSULA NONA - O não cumprimento pela BENEFICIÁRIA de qualquer das obrigações estabelecidas na CLÁUSULA SÉTIMA acarretar-lhe-á as seguintes sanções:

I – automático cancelamento dos benefícios concedidos;<sup>81</sup>

<sup>79</sup> Formalizada através das peças contida às fls. 329 *usque* 353 do PAT nº 4072

<sup>80</sup> Fls. 206 e 207 do PAT nº 4072

<sup>81</sup> Fls. 207 do PAT nº 4072

Nesse particular, o Fiscal argumentou utilizando-se de institutos do Direito Civil, como, por exemplo, o princípio da força obrigatória dos contratos – *pacta sunt servanda* e o conceito de condição prevista pelo art. 121<sup>82</sup> do Código Civil de 1916. E, não parou por aí, apoiou-se, também, nos arts. 127<sup>83</sup> e 128<sup>84</sup> do mesmo *Codex* para, imputando tratar-se de uma condição resolutiva expressa (art. 474 do CC/16)<sup>85</sup>, nela se apoiar.

Cumprе notar dois aspectos relevantes para nosso estudo: o primeiro, que a Lei Estadual nº 6.896/97 mencionada pelo Fiscal, em seu art. 11, faz alusão ao ato de cancelamento de benefícios no tempo futuro, isto é, “serão cancelados”, e, segundo que, nesse mesmo artigo, em seus incisos II e IV e parágrafos 1º e 2º, está patente que o CODEIC é o órgão competente para tratar de cancelamento.

A questão debatida pelo contribuinte no Processo Administrativo Tributário – PAT era, como admitir um Contrato de Concessão de Benefício, que vigeu durante anos, tendo sido praticados atos pelas partes contratantes, ser, num lampejar, simplesmente, considerado cancelado ou natimorto, como manifestou o Fiscal, apoiando-se, para tanto, no art. 169<sup>86</sup> do novo Código Civil? Ele mesmo responde sua pergunta retórica: “a nulidade do termo de acordo, pelos motivos antes citados, quais sejam: a) condição suspensiva – pela falta de garantia; e b) condição resolutiva – pela falta de pagamento do PRODEI 93/94.”<sup>87</sup>

---

<sup>82</sup> “Art. 121. Considera-se condição a cláusula que derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.”

<sup>83</sup> “Art. 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.”

<sup>84</sup> “Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé.”

<sup>85</sup> “Art. 474. A cláusula resolutiva expressa opera de pleno direito; a tácita depende de interpelação judicial.”

<sup>86</sup> “Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.”

<sup>87</sup> Além desse entendimento impositivo, o mesmo Fiscal aduziu na sua manifestação que “o referido contrato já nascera nulo, visto que faltou-lhe a boa-fé, conforme art. 113 e 166 do Código Civil”, sob argumento de que a empresa contribuinte ao firmar o contrato era devedora do fisco Estadual. Quanto a este aspecto, o contribuinte conseguiu provar não haver inadimplência à época, razão pela qual a declaração de cancelamento prevaleceu apenas quanto ao outro motivo – falta de garantia.

Por outro lado, ainda nos autos, o fiscal objetivando desfazer o argumento da competência do CODEIC para eventual cancelamento do benefício – como insistiu a defesa do contribuinte, se apegou nos deveres que a Lei 7.098/98<sup>88</sup> lhe atribuía, como, por exemplo, o art. 36 que diz: “A fiscalização, a homologação do lançamento espontaneamente efetuado e o lançamento de ofício do imposto competem privativamente aos Fiscais de Tributos Estaduais.” A questão debatida é, se o fato do fiscal ter competência para fiscalizar, e nessa prática efetuar lançamento, quer significar competência para cancelar benefício fiscal unilateralmente? Vamos nos deter mais sobre isso adiante.

Em uma de suas manifestações, o Fiscal dialogara, nos autos, com a Julgadora de 1ª instância.

Ademais, Senhora Julgadora, na prescrição do Art. 104 do Código Civil, a validade do negócio jurídico requer objeto lícito, portanto não entendendo, este serviço de fiscalização, como o referido contrato fora firmado, considerando que a autuada era devedora dos cofres Público Estadual, conforme pode-se comprovar a existência de certidão de dívida ativa, documentos fls. 150 a 189 deste processo, referente contrato PRODEI 93/94, FLS. 218 a 232 deste processo, bem como falta da certidão negativa de dívida para com o Erário Público Estadual, como se pode verificar na leitura do contrato, na parte concernente as certidões (*sic*).<sup>89</sup>

Depois de todo seu arrazoado sobre a impugnação ofertada pelo contribuinte e a prevalência do cancelamento ou do nascimento do contrato já eivado de nulidade, pelo princípio da alternatividade, predisse:

Finalmente, no caso de erro cometido pela Administração Pública, pode-se revogá-lo, em razão de oportunidade e conveniência, como decorrente de seu poder discricionário.. Na anulação, examinamos a legalidade e o ato é vinculado as premissas legais. Nesse sentido , a Sumula 473 do Supremo Tribunal Federal. “A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.” (*sic*)<sup>90</sup>

---

<sup>88</sup> De 30 de dezembro de 1998 (D.O. 30.12.98). Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS.

<sup>89</sup> Fls. 345 do PAT 4072.

<sup>90</sup> Fls. 345 do PAT 4072.



Ato contínuo a essa manifestação do Fiscal, o contribuinte foi intimado a recolher o crédito tributário re-ratificado<sup>91</sup>, no prazo de trinta dias, ou, no mesmo prazo, impugnar novamente o crédito lançado, opção essa de que se utilizou ofertando nova impugnação<sup>92</sup>, destacando, duas preliminares e revificando os argumentos quanto as matérias de mérito, com ênfase na infração 3.1.1, objeto de nossa dissertação.

### 3.3. Decisão Administrativa de primeira instância

Logo em seguida, os autos foram feitos conclusos à Unidade de Julgamento Singular – UJS, tendo a julgadora, prolatado a Decisão nº 185/06<sup>93</sup> que, após relatório de seis laudas, apreciou as preliminares, acatando uma (pagamento)<sup>94</sup> e afastando outra<sup>95</sup>, em fundamentação e dispositivo de apenas uma lauda.

Quanto às matérias de mérito, também, foi econômica a Julgadora, apreciando as três matérias em apenas sete laudas. Foi tão sucinta que quanto ao mérito da matéria que nos interessa (infração 3.1.1), a julgadora gastou menos de duas laudas, entendendo pela manutenção do lançamento, porém, sob entendimento de não caber falar em cancelamento do benefício, mas, segundo ela, “o benefício sequer chegou a ser aprovado”<sup>96</sup>, pois, no seu entender, a despeito de ter sido assinado o Termo de Acordo em 23 de julho de 1988, por força de sua Cláusula Sétima<sup>97</sup>, ficou condicionado o contribuinte a ofertar garantia hipotecária em 2º grau o que só se deu em 20 de dezembro de 2002. No entanto, ainda sob inteligência da julgadora singular, por força da Cláusula Segunda da Escritura Pública de Contrato

<sup>91</sup> A essa altura, o crédito já totalizava R\$ 24.446.221,10 (vinte e quatro milhões quatrocentos e quarenta e seis mil duzentos e vinte e um reais e dez centavos) – fls. 353 do PAT 4072.

<sup>92</sup> Protocolada perante a Agência Fazendária do município de Jaciara/MT, em 14 de janeiro de 2005.

<sup>93</sup> Fls. 424 do PAT 4072.

<sup>94</sup> Quanto ao reconhecimento do recolhimento efetuado pelo contribuinte relativamente ao mês de março/2000, com sua respectiva exclusão do lançamento e reconhecimento de correção de valor de débito do mês 09/2000, relativo a infração 1.2.47.

<sup>95</sup> A tese de cerceamento de defesa em razão da sintética descrição dos fatos típicos infracionais descritos pelo Fiscal do Tesouro Estadual.

<sup>96</sup> Fls. 431 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

<sup>97</sup> “CLÁUSULA SÉTIMA – DAS OBRIGAÇÕES DA BENEFICIÁRIA – Além das demais estipulações estabelecidas neste Acordo, a BENEFICIÁRIA se obriga a cumprir o disposto na Lei nº 5.323, de 19 de julho de 1988, com as alterações da Lei nº 6.896, de 20 de junho de 1997, e do Decreto nº 1.828, de 14 de novembro de 1.997, e as Resoluções do CODEIC e da Secretaria de Estado de Fazenda – SEFAZ e, em especial, o seguinte: VIII – apresentar a garantia estipulada pela vistoria, que passará a fazer parte integrante deste Acordo, procedendo a regulamentação necessária, inclusive a sua formalização em registro em órgão competente;” – Fls. 206 e 207 do PAT 4072.

de Concessão de Benefício com Garantia Hipotecária<sup>98</sup>, somente a partir da publicação de Portaria no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso é que o contribuinte faria jus ao prazo especial de pagamento do ICMS, o que só se deu em 08 de agosto de 2003, com vigência a partir de 1º de setembro de 2003.

Portanto, valendo-nos da “análise e atenção quase didática” da julgadora singela, somente após cinco anos, um mês e sete dias a empresa “passou a ter o ICMS incentivado, ou seja, o benefício do PRODEI, por isso, no período fiscalizado e autuado, encontrava-se a autuada ao desamparo de qualquer benefício, devendo recolher o ICMS devido em sua totalidade.”<sup>99</sup> De sua decisão a julgadora recorreu de ofício<sup>100</sup> e a parte ofertou Recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes.<sup>101</sup>

### **3.4. Da manifestação obrigatória no feito do Representante Fiscal (Procuradoria do Estado)**

Seguindo o trâmite legal, o Processo foi encaminhado ao Representante Fiscal<sup>102</sup> para exame e parecer. Sua manifestação se deu em treze laudas opinando que “O recurso voluntário comporta parcial provimento. A ação fiscal, no que concerne à infração 3.1.1, é nula.”<sup>103</sup> É que, após analisar as cláusulas do pacto,

<sup>98</sup> “CLÁUSULA SEGUNDA – DO VALOR DO BENEFÍCIO – A partir da publicação, em Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, de Portaria específica para instituição do benefício do PRODEI, assinada pelo Secretário de Estado de Fazenda e o Presidente do CODEIC, ou em prazo estipulado pela mesma, a BENEFICIÁRIA fará jus ao prazo especial de pagamento do ICMS incentivado no período de apuração, conforme o estabelecido no artigo 1º da Lei nº 7.367, de 20 de dezembro de 2000, regulamentada pelo Decreto nº 2.611, de 22 de maio de 2001, que será calculado tomando-se por base do disposto na Lei Complementar nº 087, de 13 de setembro de 1.996, no período determinado pela legislação no caso em tela, tendo como investimentos no valor de R\$ 12.280.000,00 (DOZE MILHÕES E DUZENTOS E OITENTA MIL REAIS).”<sup>98</sup> (sic)

<sup>99</sup> Fls. 432 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

<sup>100</sup> Com base no art. 84 da Lei Estadual nº 7.609, de 28 de dezembro de 2001 (DOE 25/02/02).

<sup>101</sup> No curso processual, o contribuinte, após cientificado do julgado, ofereceu, com base na legislação específica<sup>101</sup>, o Recurso Voluntário à Decisão singular nº 185/06 proferida no referido Processo Administrativo Tributário nº 4072<sup>101</sup>, estruturando-o no seguinte molde: I – Sinopse da Decisão recorrida e demais Fatos; II – Da necessidade de Reconsideração da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração; III – Dos Fundamentos do Recurso Voluntário: 3.1 – Da Infração 3.1.1 – Desencontro entre valor recolhido e escriturado; 3.2 – Da competência para Cancelamento do PRODEI; 3.3 – Da Infração 1.2.44 – Utilização de crédito não autorizado pelo Fisco Estadual; 3.4 – Infração 1.2.47 – Crédito Fiscal indevido em razão de opção através de Termo de Acordo; 3.5 – Das Penalidades; e, V – Do Requerimento.

<sup>102</sup> O Representante Fiscal é um Procurador do Estado de Mato Grosso que tem assento no Conselho de Contribuintes, para proceder a manifestação, através de parecer, porém, sem direito a voto, conforme art. 59 da Lei nº 7.609/01 e art. 25, II do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

<sup>103</sup> Fls. 499 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

com destaque para a Cláusula Segunda<sup>104</sup>, ao contrário do entendimento do Fiscal e da julgadora de 1º grau administrativo, alertou! “Veja que o Termo de Acordo foi estreme de dúvidas em relação ao início de sua vigência: a partir da assinatura.”<sup>105</sup>

Noutro prisma, assentou o Representante Fiscal sua compreensão, destacando como a posição do agente do fisco gerou insegurança ao contribuinte.

Ocorre, porém, que tais conclusões, seja pela incerteza de se ter por condição suspensiva a Cláusula Sexta, que trata da concessão de garantia sem prazo definido para o seu oferecimento, ou seja ainda pelo fato de o próprio Termo de Acordo ter assinalado que o benefício teria início a partir de sua assinatura, que ocorreu em julho de 1998, é prudente investigar a legislação que rege a matéria para aferir se a autoridade fiscal dispunha de competência para interpretar as cláusulas que versam sobre o PRODEI, a ponto de tomá-lo primeiramente por cancelado automaticamente e, ao fim, como sequer tendo existido antes da assinatura da escritura pública de oferta de garantia.

E assim se diz porque a Lei nº 5323, de 19 de julho de 1988, que criou o Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso, também concebeu um ‘órgão específico para analisar tanto a concessão quanto a revogação dos contratos relativos ao PRODEI, consoante se infere do art. 8º, da referida Lei, revogada que foi pela Lei nº 6.896, de 20 de junho de 1997, vigente à época da celebração do Termo de Acordo interpretado pelo autuante: ‘Art. 8º. O Programa será administrado pelo CODEIC’.<sup>106</sup>

E, depois de desfilarmos uma série de outros dispositivos legais corroborando seu entendimento, concluiu:

A incumbência da autoridade fazendária, nos termos do art. 19, do Decreto 1828/1997, é apenas e fundamentalmente o de acompanhar o cumprimento das obrigações contidas no Acordo de concessão do benefício e representar eventual inadimplemento ao CODEIC, que decidirá soberanamente, assegurada a ampla defesa, sobre a pendência.

<sup>104</sup> CLÁUSULA SEGUNDA – DO VALOR DO BENEFÍCIO – A partir da assinatura do presente Acordo, a BENEFICIÁRIA fará jus ao prazo especial de pagamento do ICMS incentivado no período de pagamento de apuração, conforme estabelecido no artigo 2º da Lei nº 6.896, de 20 de junho de 1997, e no artigo 2º do Decreto nº 1.828, de 14 de novembro de 1997, que será calculado tomando-se por base o disposto na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, no período determinado pela legislação no caso em tela, mensalmente, até o limite dos investimentos no valor de 12.280.000 (doze milhões duzentos e oitenta mil reais) correspondente a 12.777.026,32 (doze milhões setecentos e setenta e sete mil e vinte e seis UFIR's e trinta e dois centésimos de UFIR), referente a julho/98 corrigido semestralmente, de acordo com a UFIR ou por outro índice que venha substituí-la.

<sup>105</sup> Fls. 500 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

<sup>106</sup> Fls. 501 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

Nesse contexto, tem-se que o agente autuante exorbitou em suas funções ao lavrar o auto de infração por verificar “QUE HOUVE CANCELAMENTO AUTOMÁTICO DO TERMO DE ACORDO POR FALTA DE GARANTIAS”, como consta na NAI (f.3) [...]

Nem se alegue que o benefício fiscal sequer chegou a existir porque, como bem se extrai do Termo de Acordo assinado às f. 204-209, o próprio presidente do CODEIC o assinou dizendo, textualmente, que o benefício consistente no prazo especial de pagamento do ICMS incentivado se daria após a sua assinatura, nos termos da sua Cláusula Segunda.

Da referida lição, extrai-se que, apesar de o agente autuante ter competência para efetuar o lançamento em abstrato, é incompetente para descer à análise do pressuposto do lançamento em concreto, que é justamente o juízo sobre o termo *a quo* dos efeitos jurídicos do PRODEI entabulado pela empresa Recorrente e o Estado de Mato Grosso e, ainda, sobre a existência de causa capaz de cancelar o benefício, como, por exemplo, os débitos relativos o outro PRODEI, conforme verberado. [...]

Desse modo, a infração 3.1.1 é nula, por falta de competência para a autoridade fazendária decidir sobre a efetiva concessão do PRODEI ou, ainda, sobre o seu cancelamento [...]

Por isso, o lançamento, nesse ponto (infração 3.1.1), é nulo, devendo o agente autuante, ou quem lhe substituir, representar a pretensa infração cometida pela empresa Recorrente ao CEDEM (órgão sucessor do CODEIC), que, nos termos da legislação que rege o PRODEI firmado, decidirá se o benefício se iniciou com a assinatura do Termo de Acordo, ou não, assegurando, ainda, a prévia ampla defesa.<sup>107</sup>

Para o contexto de nossa análise é de relevância esse entendimento do Representante Fiscal, sobretudo, por ser ele um Procurador do Estado, profissional habilitado a defender os interesses do Estado, manifestando, contudo, pela impropriedade da autuação quanto a infração 3.1.1 objeto de nosso trabalho.

### 3.5. Do Relatório e Voto da Conselheira Relatora

Com essa manifestação o processo foi encaminhado à Conselheira Relatora, que, ato contínuo, emitiu Relatório, narrando, sinteticamente, todo o transcurso do feito e dirigindo-o à Presidência para as providências cabíveis em razão de requerimento de sustentação oral por parte dos procuradores do contribuinte<sup>108</sup>, tendo sido designado dia para a Sessão do Conselho para oportunizá-la.<sup>109</sup> Em seguida, foram anexados aos autos o Relatório complementar e

<sup>107</sup> (sic), fls. 503/505 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT

<sup>108</sup> Fls. 511/513 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT

<sup>109</sup> A princípio fora designado o dia 21 de agosto de 2008, às 9:00' para sustentação oral (fls. 514), remarcada para os dias 18 de novembro de 2008 (fls. 525) e, posteriormente, 25 de novembro de 2008 (fls. 531), atendendo requerimentos dos advogados do contribuinte (fls. 521/522 e 532/533).

o Voto da Relatora<sup>110</sup> que, no mérito, gastou cerca de noventa por cento de seu esforço para decidir a infração 3.1.1, objeto deste estudo.<sup>111</sup>

No que tange à convicção da Julgadora relacionada ao mérito da infração 3.1.1, de início, começou reconhecendo que “razão assiste a autuada ao sustentar que o referido instrumento não fixou data para oferecimento da garantia hipotecária, bem como que nos termos da Cláusula Segunda a fruição do benefício ocorreria a partir da assinatura dos termos de acordo.”<sup>112</sup> A despeito disso, entendeu que o fato de o Termo de Acordo não fixar um prazo para oferecimento da garantia hipotecária, não autoriza o reconhecimento de que a Escritura de Contrato de Concessão de Benefício com Garantia Hipotecária tenha ocorrido tempestivamente e, para tanto, apegou-se à Cláusula Sexta tanto do TA como da Escritura Pública que condicionava o “fiel e cabal cumprimento das obrigações” ao oferecimento da hipoteca em 2º grau, não estando, portanto o contribuinte diante de uma obrigação a ser cumprida a qualquer tempo, devendo ter sido oferecida a garantia “à época da concessão do aludido benefício”<sup>113</sup> Para concluir isso, fez, inclusive, uma descrição sobre a nomenclatura do instrumento contratual<sup>114</sup> firmado, não vendo alternativa, senão, que tivesse a garantia antecedido a celebração do referido acordo.<sup>115</sup>

Na mesma linha, apoiou-se na Cláusula Sétima de ambos instrumentos (Termo de Acordo e Escritura Pública), que fazia menção à obrigação do contribuinte cumprir o disposto nas normas legais e infra-legais relacionadas à matéria<sup>116</sup>, ratificando a decisão de 1º grau quanto a exclusão da base de cálculo da

<sup>110</sup> No Conselho de Contribuintes do Mato Grosso é praxe, após o Voto do Conselheiro Relator, proceder-se à colheita dos demais votos em sessão diversa daquela em que se profere a sustentação oral da parte interessada, em razão da faculdade prevista no Regimento Interno (art. 48, § 1º da Portaria Circular 42/83).

<sup>111</sup> Nesta ocasião, a Relatora afastou de plano a preliminar de cerceamento de defesa decorrente de descrição sucinta e obscura da infração, resolvendo as duas outras infrações com argumentação bem mais sintética.

<sup>112</sup> Fls. 544 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT

<sup>113</sup> Fls. 545 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT

<sup>114</sup> Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia

<sup>115</sup> Essa questão merecerá maior atenção nossa alhures. Como oferecer garantia a um nada (antes do contrato firmado)?

<sup>116</sup> Leis nºs 5.323/88 e 6.896/97, Decreto nº 1.828/97, Resoluções do CODEIC e da Secretaria de Estado da Fazenda (a tais normativos não os identificou). Mencionou o inciso VIII de algum normativo sem especificá-lo. *Verbis*: “Apresentar a garantia estipulada pela vistoria, que passará a fazer parte integrante deste Acordo, procedendo a regulamentação necessária, inclusive a sua formalização em registro em órgão competente.” A pergunta não respondida: quando? No mesmo sentido, aduziu que o § 2º do art. 17 do Decreto nº 1.828/97 vincula a concessão do benefício à entrega da documentação necessária à assinatura do termo – “Art. 17. O processo de concessão de prazo especial de pagamento de ICMS iniciar-se-á com o requerimento do interessado dirigido ao CODEIC, sob as formas de carta-consulta e projeto econômico/financeiro, cujos roteiros serão

exigência das competências de setembro, outubro e novembro de 2003, por considerar que só a partir de setembro daquele ano teria iniciado o prazo especial de recolhimento do ICMS<sup>117</sup>.

Por fim, entendeu a Relatora que, a uma, o Fiscal tinha sim “competência para efetuar o lançamento, antes de o CODEIC se manifestar sobre a validade do benefício”<sup>118</sup>, a duas pela redação da Cláusula Nona que determinava “o automático cancelamento dos benefícios concedidos, restituição automática das parcelas incentivadas e vencimento antecipado do contrato, independentemente de aviso ou interpelação judicial ou extrajudicial”<sup>119</sup> e, a três, por ser a Secretaria da Fazenda, órgão executor, isso, com supedâneo no art. 14 da Lei nº 6.896/97<sup>120</sup> e o art. 19 do Decreto 1.828/97<sup>121</sup>.

Com base, pois, nesse entendimento, houve por bem a Relatora proferir seu voto, julgando improcedente o Recurso Voluntário, para manter o lançamento formalizado, implicando na inexistência do benefício PRODEI de que havia se valido o contribuinte,<sup>122</sup> até a competência de agosto de 2003.

### 3.6. Da manifestação da Conselheira Revisora

Ato contínuo, o Recurso foi encaminhado à Conselheira Revisora para,

---

definidos pelo CODEIC. [...] § 2º A concessão do benefício se efetivará com a aprovação pelo CODEIC da vistoria no empreendimento, realizada por empresa credenciada, após a implantação do projeto proposto e a entrega da documentação necessária à assinatura do termo de acordo.”

Ainda a pergunta não tem resposta, em que data se deve dar o registro da garantia?

<sup>117</sup> Em razão da publicação do Comunicado nº 014, de 04 de agosto de 2003, com vigência a partir do 1º dia de setembro de 2003.

<sup>118</sup> Fls 548 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT

<sup>119</sup> Fls. 549 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT. Tanto no Termo de Acordo (fls. 204/209), com na Escritura Pública (fls. 212/215), a redação da Cláusula Nona é idêntica.

<sup>120</sup> “Art. 14. O PRODEI será administrado pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial – CODEIC, órgão colegiado integrante da estrutura da Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Mineração, criado pela Lei nº 3.681, de 28 de novembro de 1975, como seu órgão gestor, sendo seu órgão executor a Secretaria de Estado da Fazenda a qual, com exclusão das competências indelegáveis, poderá terceirizar suas atribuições, respeitada a legislação vigente.”

<sup>121</sup> “Art. 19. O CODEIC, mediante relatório da Secretaria de Estado da Fazenda de Mato Grosso, acompanhará a implementação e o cumprimento das obrigações que incumbirem ao contribuinte como decorrência do benefício concedido, podendo, a qualquer momento, declará-la nula, suspensa ou revogada, em caso de descumprimento das obrigações assumidas para a concessão de incentivo, observado o § 2º, do art. 11 deste Decreto.”

<sup>122</sup> Quanto as duas outras infrações (1.2.44 e 1.2.47), que não são objeto deste estudo, a primeira foi mantida e a segunda reformada por voto-vista do Conselheiro Wolcemir de Azevedo de Medeiros, julgando improcedente, neste particular, o auto de infração.

enfim, revisão e voto<sup>123</sup>, o que fez em uma única lauda, dizendo acompanhar o voto da Relatora no que diz respeito ao benefício fiscal, porque, segundo expôs, este “estaria condicionado ao oferecimento da garantia, no ato da assinatura<sup>124</sup> do Termo de Acordo.”<sup>125</sup>

### **3.7. Do Parecer-Vista (segunda manifestação) do Representante Fiscal (Procuradoria do Estado), em dissonância com o primeiro parecer**

Em seguida, foi o Recurso à Procuradora do Estado, como Representante Fiscal<sup>126</sup>, para Parecer-Vista, o que fez, em singelas três linhas, manifestando que “após participar das discussões deste feito, opina pela validade do Benefício Fiscal a partir da publicação do Ato que lhe deferiu o benefício, ou seja, a partir de 1º de setembro de 2003.”<sup>127</sup>

### **3.8. A decisão final do Conselho de Contribuintes**

Após isso, constou nos autos:

Colocado em julgamento, as Conselheiras Relatora e Revisora mantiveram os seus votos. A Representação Fiscal manifestou pela validade do benefício fiscal a partir da publicação do Ato que lhe deferiu o benefício, ou seja, a partir de 1º de setembro de 2003. Em seguida, assim votaram os Conselheiros Drs. Telma Rezende Tima e Helena Auxiliadora Martins da Cunha, que acompanharam o voto da Relatora. Após, o Conselheiro Dr. Wolcemir de Azevedo de Medeiros solicitou vista dos autos.<sup>128</sup>

Ao final, tendo o Conselheiro, em seu voto vista divergido e

<sup>123</sup> Fls. 552 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

<sup>124</sup> Ao que se nota, a Revisora se equivocou ao dizer que acompanhava a Relatora, pois esta fundamentou seu entendimento de forma diversa, entendendo que o oferecimento da garantia deveria se dar antes da assinatura do Termo de Acordo e não ‘no ato da assinatura’, como entendeu a Revisora.

<sup>125</sup> Fls. 553 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

<sup>126</sup> Importante esclarecer que a Procuradoria do Estado de Mato Grosso, que atua no Conselho de Contribuintes do Mato Grosso como Representante Fiscal, já havia se manifestado no feito, através do outro Procurador, emitindo Parecer minucioso e muito bem fundamentado, opinando pela impossibilidade do fiscal declarar cancelado o benefício, em razão da competência do CODEIC.”

<sup>127</sup> Fls. 554 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

<sup>128</sup> Fls. 555 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

prevalecido<sup>129</sup>, fora proferido o Acórdão nº 108/2009<sup>130</sup>, com o que se daria fim ao feito, não fosse Pedido de Revisão do Acórdão apresentado pelo contribuinte<sup>131</sup>, sob argumento relacionado a infração objeto de nosso estudo, não observado no julgamento<sup>132</sup>, qual seja, o fato da empresa ter ofertado a garantia ao Termo de Acordo e a decisão ter concluído a falta de tal garantia, ao que, indo o pedido ao Conselheiro Wolcemir de Azevedo de Medeiros entendeu<sup>133</sup> não ter sido desconsiderado o argumento, asseverando que “foi bastante clara a conclusão do julgado no sentido de que a falta de garantia no momento da referida assinatura pode ser perfeitamente equiparada à entrega com atraso. Irrelevante a diferença entre as situações. Segundo a decisão deste pleno, num e outro caso compromete-se a validade do benefício.”<sup>134</sup>

### **3.9. Precedentes no Estado de Mato Grosso em situações semelhantes ao nosso paradigma**

Identificado o interesse de nosso estudo, destacado pela evolução legislativa que trata da questão de benefícios fiscais a nível nacional e as razões que

---

<sup>129</sup> O Conselheiro Wolcemir de Azevedo de Medeiros, proferiu Voto-Vista (fls. 556/557), “para melhor examinar questão alusiva a essa última infração 1.2.47, posto que em relação às duas primeiras também acompanhou o voto da Conselheira Relatora”. Como se vê, ele divergiu dos votos antecedentes quanto a infração 1.2.47, para “dar parcial provimento ao recurso voluntário e assim reformar a decisão monocrática em que se considerou parcialmente procedente a ação fiscal retificada para considerá-la parcialmente procedente na forma retificada, nos termos deste voto.” (fls. 557). Após apresentado o voto-vista, o julgamento foi retomado, ocasião em que alguns Conselheiros que já tinham votado retificaram seu voto e outros que ainda não tinham proferido o voto, acompanharam a divergência, tendo “Concluído o julgamento, decidido o Conselho de Contribuintes-Pleno do Estado de Mato Grosso, por maioria de votos, em parcial consonância com o parecer da Representação da Procuradoria Geral do Estado, conhecer ambos os recursos e dar parcial provimento ao recurso voluntário, reformar a decisão monocrática que considerou parcialmente procedente a ação fiscal retificada, para também considerá-la parcialmente procedente na forma retificada, porém, nos termos do Voto Vista do Conselheiro Wolcemir de Azevedo de Medeiros. Ao Conselheiro Dr. Wolcemir de Azevedo de Medeiros para preparar a ementa.” (fls. 565).

<sup>130</sup> Fls. 567/600 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

<sup>131</sup> Fls. 613/621 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.

<sup>132</sup> Embora não esteja expresso na Lei nº 7.693, de 1º de julho de 2002, que trata do Processo Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso o Pedido de Revisão de Julgado, a jurisprudência daquele tribunal administrativo tem aceitado apreciá-lo quando o julgamento deixa de observar algum argumento utilizado no recurso ou quando houver fato novo, isso, no prazo próprio de recurso.

<sup>133</sup> A despeito do pedido, no entender do Conselheiro, não observar o art. 91, parágrafo único da Lei nº 8.797/08, recebeu-o “em homenagem ao princípio da informalidade e em caráter propedêutico, inclusive a título informativo, para evitar eventuais posteriores alegações de cerceamento de defesa junto à esfera judicial”.

<sup>134</sup> Fls. 626 dos autos do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT.



levam os Estados a formularem políticas de benefícios fiscais, através de legislações próprias, entendemos que a conclusão apresentada pelo Estado matogrossense no caso sob estudo, tanto foi equivocada em prejuízo do contribuinte, que ele próprio, através do Conselho de Contribuintes, já havia se manifestado em casos assemelhados, em favor do contribuinte.

Levando em conta que uma das discussões travadas no Processo Administrativo Tributário do caso paradigma foi em relação à insatisfação do contribuinte quanto a usurpação pelo fiscal do tesouro estadual de competência do CODEIC, criado especificamente para tratar das questões oriundas dos benefícios, assim resultou a posição do Conselho de Contribuintes em caso análogo, através de Decisão administrativa proferida em sede de 1ª instância, para quem:

a lavratura do auto de infração exigindo integralmente o valor do tributo, smj, antecipa-se a decisão do órgão gestor do programa que é o CODEIC, órgão com poderes para cancelar os benefícios concedidos pelo PRODEI. [...] O auto da forma lavrada deveria estar amparado por decisão do CODEIC, ... Não assiste razão ao fisco nesta exigência fiscal<sup>135</sup>

Por fim, tal posição faz transparecer que o próprio Estado de Mato Grosso viu em casos como o ora dissecado, que:

o benefício do Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso – PRODEI não se traduz necessariamente em isenção, no entanto, é benefício fiscal tanto quanto aquela, razão pela qual deve imperar o cumprimento das regras em respeito ao princípio da segurança jurídica nas relações entre contribuinte e poder tributante.<sup>136</sup>

Noutras palavras disse que no que tange o cumprimento de regras – leia-se, Contrato firmado entre o ente público e o contribuinte, a segurança jurídica precisa ser levada em conta, até porque, como já se disse alhures, o contribuinte busca um benefício, traça todo um planejamento, devidamente reconhecido e, segundo o Estado, ainda através de seu Procurador, investe pesado de modo a alcançar as expectativas projetadas, não podendo, simplesmente, ver tudo desconsiderado por capricho do ente estatal.

<sup>135</sup> Decisão nº 214/2002, proferida no Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM nº 42.402 - PAT nº 002/99.

<sup>136</sup> Através do Sub-Procurador Fiscal Gerson Valério Pouso, em parecer datado de 02 de outubro de 2003.

Ora, devemos verificar que o requerente ao pleitear a concessão do PRODEI, especificamente, vazado na Escritura Pública de fls. 16/21, o fez visando a expansão do empreendimento. Logo, tal benefício deu causa a um projeto de expansão conforme previsão legal. E, se agora, ao pleitear a utilização do benefício for-lhe negado, indubitavelmente, estaríamos negando incentivos que foram acenados pelo próprio Estado.<sup>137</sup>

Mesmo se se admitisse como parece ter sido o resultado da disputa entre o contribuinte e o entendimento do fiscal e julgadores, ausência de clareza da cláusula contratual quanto ao início da fruição do Contrato ou quanto ao prazo para que o contribuinte firmasse a Escritura Pública de Garantia Hipotecária, ainda assim, não restaria justificativa para cancelar o benefício conquistado pelo contribuinte, porque a relação jurídica existiu durante longo lapso de tempo e os efeitos dessa relação deveriam ser levados em conta. Ou seja, deveriam premiar a estabilidade da duradoura relação existente.

o cerne do problema encontra-se no prazo de utilização do benefício. Inobstante tenha a Lei 5.323/88 estabelecido o prazo de vigência de 60 meses para fruição do benefício, entendemos que a Escritura Pública de Concessão tratou o assunto de forma diferente. [...] Há que se reconhecer a falha redacional, que resultou em interpretações diversas. [...] a tratativa entre Estado e Beneficiária gerou efeitos no mundo jurídico.<sup>138</sup>

E, para espanto de muitos puristas, sobretudo por tratar-se de discussão no âmbito administrativo, fala em ponderação, reconhecendo a compatibilidade de princípios, isto é, a não prevalência de um (legalidade) em detrimento de outro (segurança jurídica). Na verdade, aquele é fundamento deste:

Some-se a isso, a necessidade de aplicação coerente do princípio da legalidade, sem, contudo, sobrepô-lo a outros princípios relevantes como da segurança jurídica e boa-fé, e somente após a ponderação entre esses elementos é que se deverá decidir acerca da revisão ou manutenção do ato administrativo havido, posto que qualquer prática com base em ato administrativo presumidamente válido, produz efeitos jurídicos que não podem ser olvidados.<sup>139</sup>

---

<sup>137</sup> *Idem.*

<sup>138</sup> Paracer nº 094/SJ/05 emitido no Processo interno nº. 601/2005, da assessoria jurídica da Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Mineração do Estado de Mato Grosso - SICME, Gestora do Programa do Desenvolvimento – PRODEI, sobre a interpretação de Contrato do PRODEI.

<sup>139</sup> *idem*

Ainda mantendo pasmos os positivistas, o parecer, frisa-se, que trata de matéria administrativa, admite a não adoção do princípio da legalidade como axioma incondicional:

Certamente que ao se conceder o benefício fiscal à empresa Beneficiária, o Estado vislumbrou a possibilidade de ter em contrapartida uma contribuição para concretização de atribuições que lhe seriam inerentes, associadas ao interesse público, tais como o incentivo ao processo de industrialização do Estado, com a consequente geração de empregos e distribuição de renda, não podendo agora adotar o princípio da legalidade como valor absoluto para rever o benefício de forma unilateral.”<sup>140</sup>

E, concluindo seu entendimento a respeito, a assessoria do órgão gestor do PRODEI, concluiu pela necessidade de busca da proporcionalidade e razoabilidade na resolução de eventual dubiedade de interpretação de um contrato concessivo de benefício fiscal, como abaixo se vê:

Entretanto, queremos crer que para uma melhor solução, a Administração deverá levar em conta, além da intenção da Beneficiária, todos os aspectos fáticos que envolveram e ainda envolvem a concessão do benefício, de modo a se aplicar a proporcionalidade que o caso requer, adotando medidas adequadas e necessárias, e a razoabilidade, para que essas mesmas medidas levem em conta as particularidades do caso concreto.<sup>141</sup>

O próprio Código Tributário Nacional – CTN em seu artigo 178, quando trata da isenção, deixa claro que “se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições” não poderá ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo.

Não resta dúvida que o benefício do PRODEI não se traduz exclusivamente em isenção, no entanto, sendo benefício fiscal-financeiro tanto quanto aquela, deve imperar essa regra em respeito ao princípio da segurança jurídica nas relações entre contribuinte e poder tributante.

---

<sup>140</sup> *ibidem*

<sup>141</sup> *ibidem*

Nessa linha, impossível que o Estado que firmou instrumento pactual com o contribuinte, alçado a ato jurídico perfeito<sup>142</sup>, depois de exigir um alto investimento no negócio, venha simplesmente dar o contrato por encerrado, desrespeitando cláusula contratual. Isso figura muito mais que uma dura sanção ao contribuinte, um verdadeiro prejuízo direto, sem que este tenha contribuído em nada para sofrê-lo. Ao contrário, apenas pugnou pelo respeito ao Contrato de Concessão de Benefício.

O benefício fiscal-financeiro do PRODEI, concedido com o intuito de estimular o desenvolvimento empresarial aliado à geração de riquezas e empregos para o Estado do Mato Grosso, não deveria ser, na hipótese sob análise, revogado, anulado, cancelado ou considerado vencido, seja lá qual for a expressão, primeiro porque o contribuinte não violou nenhum pressuposto ou condição do referido contrato e, segundo, porque a doutrina mais seleta, aliada à jurisprudência<sup>143</sup> dos Tribunais Superiores<sup>144</sup>, vão contra essa postura, além, como dissemos, de ferir preceitos legais como o art. 178 do Código Tributário Nacional - CTN<sup>145</sup>. Neste sentido, tem-se o seguinte julgado:

TRIBUTO – ISENÇÃO – CANCELAMENTO – FORMA – CAUSA – Direito tributário. Isenção. Revogabilidade. Ainda que a regra geral quanto às isenções tributárias seja a da sua revogabilidade, não se aplica esta quando outorgadas pelo legislador por prazo certo e em função de determinadas condições, caso em que somente é revogável se verificar fundamentadamente que o beneficiário não preencheu ou não cumpriu as condições estabelecidas na Lei que autorizou aquela dispensa do imposto. As isenções condicionais, com prazo certo, se revogadas prematuramente, geram, para os contribuintes prejudicados o direito subjetivo de continuarem desfrutando o benefício fiscal até a fruição do prazo assinalado na Lei isentiva. Apelo provido.<sup>146</sup>

Ademais, o benefício fiscal que incentiva determinado projeto empresarial, não deve ser revogado, cancelado ou considerado vencido, até que a execução/utilização deste se faça em sua integralidade. Assim não sendo, restaria

<sup>142</sup> Art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942

<sup>143</sup> Não é demais lembrar a Súmula 544 do STF: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”

<sup>144</sup> Capítulo III (Do Poder Judiciário - arts. 92 a 126) do Título IV (Da Organização dos Poderes - arts. 44 a 135).

<sup>145</sup> Possibilitado pela norma do § 6º. do art. 150, e alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º. do art. 155 da CF/88

<sup>146</sup> TARS – AC 194.226.726 – 1ª C.Cív. – Rel. Juiz Arno Werlang – J. 25.04.1995

ferido o princípio da boa-fé por parte do Poder Público em relação ao contribuinte, assim como o princípio da estabilidade das relações jurídicas, valores inerentes ao Estado de Direito, todos, ínsitos ao princípio da segurança jurídica.

Perfeitamente aplicável à questão aqui tratada, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça. “*Verbis*”:

“TRIBUTÁRIO – ISENÇÃO CONCEDIDA PARA INCENTIVAR PROJETO EMPRESARIAL – REVOGAÇÃO – CTN, ART. 178. A isenção fiscal deve ser revogada tão logo desapareça o interesse público que a motivou. No entanto, se o benefício foi outorgado como incentivo a determinado projeto empresarial, é defeso revogá-lo, enquanto mantiver em execução o projeto. Do contrário, haveria reprovável deslealdade, que não se deve permitir ao Estado. Alcance do art. 178 do CTN.”<sup>147</sup>

Deste modo, o fiscal, agindo em nome do Estado, ao punir o contribuinte retirando-lhe o favor do PRODEI, agiu contrariamente ao espírito que o contrato firmado entre as partes almejava, por lhe ter criado uma falsa expectativa, resultando em deslealdade contratual, além de ferir de morte o preceito do art. 178 do Código Tributário Nacional – CTN e restar dissonante dos precedentes no Estado e da jurisprudência pátria, inclusive dos Tribunais Superiores.

### **3.10. Identificação dos pontos a serem percorridos no capítulo seguinte.**

Pois bem, delineado todo o conjunto do auto de infração que suscitou nosso interesse, contraditório com posições outrora firmadas pelos próprios órgãos do Estado, e, apoiados em Max Weber de que “Todo trabalho científico pressupõe sempre a validade das regras da lógica e da metodologia”<sup>148</sup>, entendemos, agora, importante identificar o cerne de nosso interesse nesse estudo, a ser percorrido a partir do capítulo seguinte, como esse caso paradigmático<sup>149</sup> acarretou prejuízo ao contribuinte, afetando o princípio da segurança jurídica, identificado, com base em doutrina balizada e coerente.

<sup>147</sup> RESP 1073/SP, 1ª. Turma, Rel. Min. Gomes de Barros, DJ 12.06.92, p. 9723.

<sup>148</sup> WEBER, Max, *Ciência e Política*, duas vocações, 2ª. ed., São Paulo, Cultrix, 1968, p. 36

<sup>149</sup> Nesse caso, podemos nos abeberar em Thomas S. Kuhn, *A Estrutura das Revoluções Científicas*, para quem são “paradigmas” as realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência.” O caso por nós apresentado, embora não seja fruto de uma produção científica, ainda (é o que estamos tentando fazer), é reconhecido no “mundo do direito” e, por óbvio, apresenta problemas e soluções (tanto é que sobre ele estamos nos debruçando), para um elevado número de operadores do direito, contribuintes, agentes públicos, entre outros. (Ed. Perspectivas, São Paulo, 1975, p. 13)

## **CAPÍTULO 3**

# **O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO CONTEXTO DA POLÍTICA PÚBLICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS-FINANCEIROS E DO INTERESSE PÚBLICO**

## **A – ASPECTOS TEÓRICOS DOGMÁTICOS**

### **1. Introdução**

Depois de abordar no capítulo primeiro sobre o contexto legislativo, jurídico, financeiro, econômico e social dos benefícios fiscais e fiscais-financeiros, e, no capítulo segundo da apresentação do *case* objeto de nossa análise, com a posição de autoridades e decisões de casos assemelhados em sentidos opostos àquele que colmatou o caso concreto, chegamos nesse capítulo terceiro à parte de exposição dogmática que dá fundamento à nossa posição, dissertando sobre a aplicabilidade do princípio da segurança jurídica ao caso concreto, que se revelou contrário à política pública estabelecida pelo Estado.

Para tanto, num primeiro momento, vamos expor o cenário jurídico sobre o tema políticas públicas, porque, como já expressamos, nos parece indene de dúvida que os benefícios fiscais e fiscais-financeiros, o são nessa perspectiva. Também, vamos abordar a questão do interesse público - o *princípio da supremacia do interesse público sobre o particular* - não por outra razão, senão que intimamente relacionado ao tema benefícios fiscais como política pública. Em seguida, vamos afunilar tais abordagens ao princípio da segurança jurídica, desejando fazer claro ao leitor de como é fortemente lincado ao objeto de nosso estudo, dando sólidas razões para concluirmos nosso entendimento da impropriedade com que o caso em testilha foi resolvido (cancelamento do benefício por parte da Administração Tributária).

Observamos que há certa aceitação natural de que nosso ordenamento jurídico privilegia o interesse público na expressão do *princípio da supremacia do interesse público sobre o particular*<sup>150</sup>, e, no que tange aos benefícios fiscais e fiscais-financeiros, presunção de não haver motivos razoáveis para contrapor-se ao poder estatal, pois, como a própria denominação indica, trata-se de uma concessão. Todavia, a esse entendimento, permitimo-nos, como já vem fazendo a doutrina, agir com a dúvida metódica cartesiana<sup>151</sup>. Daí que, nos posicionamos que a concessão de benefício fiscal e/ou fiscal-financeiro, uma vez firmada com o contribuinte, implica, sim, em deveres do ente público para com o contribuinte, restringindo sua revisão unilateral. E isso, porque, o princípio da segurança jurídica, como demonstraremos, é hábil à defesa do contribuinte, podendo ser identificado com contornos objetivos e claros, plenamente identificáveis e não mero jargão com força subjetiva.

Por sua vez, partimos da hipótese que o princípio da segurança jurídica ao assegurar direitos aos contribuintes, reflete proteção do interesse público sim, dando-lhe solidez e vigor, até porque, interesse público não significa só benefício do ente estatal como parte em contraposição ao contribuinte.<sup>152</sup> A nosso ver, o interesse público vai além do interesse do ente público<sup>153</sup>. Aquele é amplo a ponto de alcançar interesse de certo particular que, se ferido, amplifica-se de tal modo

<sup>150</sup> Humberto Ávila critica-o como princípio e postulado, tal como axioma, este, porque por demais corroído, uma vez que, foi-se o tempo em que denotava “uma proposição cuja veracidade era aceita por todos.” (*in* Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Lumen Juris, São Paulo: 2005, ps. 176 e seguintes).

<sup>151</sup> Discurso sobre o Método, Ed. Hemus, São Paulo: 1998, ps. 15/17.

<sup>152</sup> “Se eles – interesse público e o privado – são conceitualmente inseparáveis, a prevalência de um sobre o outro fica prejudicada, bem como a contradição entre ambos. A verificação de que a administração deve orientar-se sob o influxo de interesses públicos não significa, nem poderia significar, que se estabeleça uma relação de prevalência entre os interesses públicos e privados. Interesse público como finalidade fundamental da atividade estatal e supremacia do interesse público sobre o particular não denotam o mesmo significado. O interesse público e os interesses privados não estão principalmente em conflito, como pressupõe uma relação de prevalência.” (Ávila, Humberto. Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Lumen Juris, São Paulo: 2005, p. 191).

<sup>153</sup> “A segurança foi incluída no art. 5º da CF 88. A segurança jurídica compreende as garantias principiológicas, processuais e institucionais de acesso à justiça, ampla defesa, *habeas corpus*, mandado de segurança, mandado de injunção, etc. No que concerne especificamente ao Direito Tributário, os princípios de segurança dos direitos do contribuinte estão proclamados no art. 150: legalidade (item I), irretroatividade (item III, a), anterioridade (III, b), transparência (§ 5º). Mas, por outro lado, é um autêntico *direito fundamental*, no sentido de que as leis tributárias do Estado e a própria Fazenda Pública constituem *res publica*, ou direito republicano, ou direitos de 3ª geração como preferem outros, garantidos pelo ordenamento jurídico e acionáveis pelo Ministério Público ou por qualquer um do povo. Nessa perspectiva é que Alberto Nogueira pôde falar em Direitos Humanos da Tributação.” (TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário, *in* Justiça Tributária, 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET, Espírito Santo, Ed. Max Limonad, p. 687, 1998.)

criando insegurança geral que resulta num interesse público, isto é, de todos inseridos no contexto.<sup>154</sup>

## 2. Políticas Públicas.

Uma questão precisa ficar clara logo de início ao tratar do assunto política: nada de política partidária aqui<sup>155</sup>. Essa abordagem está relacionada àqueles eixos de ações fixadas no âmbito legislativo e executadas no plano político governamental. Isso quer dizer que ao se falar de políticas públicas, ao menos dois aspectos devem ser verificados de pronto, primeiro, o de caber ao legislador elaborar leis definindo linhas de ação do Estado em prol de um determinado setor, grupo de interesse e/ou coletividade e, segundo, ao executivo, exercer o papel prático de executar os programas que levem a determinados destinatários, aquelas ações que repercutem em favor de um alvo escolhido prévia e intencionalmente<sup>156</sup>.

<sup>154</sup> Interessante lembrar o “modelo inglês, surgido após a revolução dos barões, em 1214, contra o excesso de tributação de João Sem-Terra. A Revolução Americana de 1776 explode contra o aumento da tributação, provocada pelas leis ‘Tonwshend’. E o modelo francês (1789/91) é nítida reação do povo francês contra o excessivo peso impositivo dos gastos da coroa. Três Constituições, três modelos, três revoluções tributárias.” (Martins, Ives Gandra da Silva. Estatuto Constitucional do Contribuinte – Os limites impostos à fiscalização. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 10º Volume, Coord., Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2006, p. 220)

<sup>155</sup> Maria Paula Dallari Bucci, ao escrever sobre políticas públicas destaca não se tratar de política partidária “mas política num sentido amplo, como atividade de conhecimento e organização do poder”, embora realce que “na prática elas estão entrelaçadas” (BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 242). Assertiva interessante a de Gilberto Bercovici: “Constituição, Estado e Política não podem ser entendidos separadamente, sob pena de cairmos no mais ingênuo e contraproducente instrumentalismo.” (São Paulo: Saraiva, 1989, p. 9).

<sup>156</sup> É importante ressaltar que essa abordagem está relacionada à definição clássica da tripartição de poderes de Montesquieu, onde cada esfera de poder (executivo, legislativo e judiciário) – sistema de freios e contrapesos – tem sua função precípua, embora saibamos que, secundariamente, realizam funções típicas uns dos outros. Por isso que, no âmbito das políticas públicas não se pode falar em termos absolutos de elas nascerem apenas do legislativo. Segundo Maria Paula Dallari Bucci “A teoria política cunhada no liberalismo atribui a função formadora do direito à competência exclusiva do Poder Legislativo, sede da representação popular. [...] Em matéria de políticas públicas, o acerto dessa visão se confirma em relação a programas de longo prazo cuja realização ultrapassa a duração de um governo. Os objetivos de interesse público não podem ser sacrificados pela alternância no poder, essencial à democracia. As leis de plano, portanto, conciliam princípio republicano e democrático com as demandas da estabilidade e da governabilidade. Todavia, como programas de ação, ou como programas de governo, não parece lógico que as políticas possam ser impostas pelo Legislativo ao Executivo. A origem normativa da política pública, mesmo que resulte da iniciativa legislativa do governo (Poder Executivo), é do Poder Legislativo. No entanto, diante da dimensão assumida hoje pelo fenômeno da normatividade do Poder Executivo, é de se pensar que o mais adequado seria a realização das políticas pelo Executivo, por sua própria iniciativa, segundo as diretrizes e dentro dos limites aprovados pelo legislativo. [...] Esse fenômeno foi analisado também por Fábio Konder Comparato, que constata a generalização, nos países do Ocidente, da ‘parcial transferência ao Executivo da própria tarefa de fazer leis’ (Planejar o Desenvolvimento: a perspectiva institucional. \_\_\_\_\_. **Para viver a democracia**. São Paulo: Brasiliense, 1989, p. 101), tendência de que não se exclui o Brasil, adepto dos decretos-leis no regime constitucional de 1967/69 e das medidas provisórias, que se converteram no principal instrumento legislativo do



Antes porém de adentrar nos aspectos já enumerados acima, oportuno dizer que para Maria Paula Dallari Bucci, em obra de 2002, “Políticas públicas são programas de ação governamental visando a coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.”<sup>157</sup> Suscinta e objetiva, no entanto, muito adequada a definição dessa publicista.

Alguns anos depois a mesma autora, em outro livro, amplificou a definição, escrevendo que:

política pública é programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Como tipo ideal, a política deve visar a realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à consecução e o intervalo de tempo em que se separa o atingimento dos resultados.<sup>158</sup>

Essas definições trazem problemas a serem resolvidos que, embora não seja nosso objetivo respondê-los, não é demais destacar alguns aspectos aqui. Um, sobre a legitimidade quanto a propositura de políticas públicas, se do Legislativo ou do Executivo<sup>159</sup>; outro, sobre o modelo de Estado que se vislumbra ao tratar sobre políticas públicas<sup>160</sup>; terceiro, as dimensões<sup>161</sup> que delas se extrai; quarto, sua

---

governo sob a égide da Constituição de 1988.” (**Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002, ps. 271/272.)

<sup>157</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 241.

<sup>158</sup> Idem, p. 39.

<sup>159</sup> Ainda que *an passan*, abordamos essa questão linhas acima, em nota de rodapé, bebendo na fonte de Maria Paula Dallari Bucci, como esse aspecto tem sido tratado à luz da teoria política e do modelo de Estado.

<sup>160</sup> “Uma primeira dificuldade em se trabalhar com a noção de política pública em direito diz respeito à relação e o modelo de Estado. Pois, se se concebe a política pública como criação do Estado de bem-estar, expressa sempre como forma de intervenção do Estado, e, se adota como premissa a exaustão do Estado de bem-estar – o que é uma constatação não apenas de autores neoliberais – seria discutível definir o Estado contemporâneo como ‘fundamentalmente, Estado implementador de políticas públicas. Teria sentido falar em Estado implementador de políticas públicas no ocaso do erro do Estado do bem-estar?’ [...] Mesmo assim, a noção de política pública é válida no esquema conceitual do Estado social de direito, que absorve algumas das figuras criadas com o Estado de bem-estar, dando a elas um novo sentido, agora não mais de intervenção sobre a atividade privada, mas de diretriz geral, tanto para a ação de indivíduos e organizações, como do próprio Estado.” (idem, p. 244, 245 e 247).

<sup>161</sup> “Como categoria analítica, as políticas públicas envolveriam sempre uma conotação valorativa; de um lado, do ponto de vista de quem quer demonstrar a racionalidade da ação governamental,

adequação ao direito<sup>162</sup>; quinto, seu necessário pressuposto de planejamento<sup>163</sup>; sexto, o processo de escolha das políticas públicas<sup>164</sup>; e, em sétimo lugar, a judicialização das políticas públicas<sup>165</sup>.

No caso em estudo, o benefício fiscal-financeiro guarda as características contidas no conceito emprestado de Maria Paula Bucci. É um programa de governo<sup>166</sup>, criado por lei estadual<sup>167</sup>, organizando a forma de incentivar a iniciativa privada, com escopo de fomentar a implantação e expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial, repercutindo em desenvolvimento econômico regional e redução de desigualdades sociais, através de metas traçadas em projetos aprovados por órgãos de Estado, num prazo de tempo previamente estipulado.

---

apontando os vetores que a orientam; de outro lado, da perspectiva dos seus opositores, cujo questionamento estará voltado à coerência ou à eficiência da ação governamental. Essa dimensão axiológica das políticas públicas aparece nos fins da ação governamental, os quais se detalham e concretizam em metas e objetivos. Não obstante, há também uma dimensão prática, factual, na idéia de política como programa de ação governamental para um setor da sociedade ou um espaço geográfico” (BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 252).

<sup>162</sup> “Na verdade, a crise do modelo normativista e dedutivo, em certa medida reducionista, leva a novos modelos de representação do direito, em que as técnicas de legislação e decisão não se baseiam mais exclusivamente em regras, mas também em princípios e objetivos (Danièle Bourcier, *Modéliser la décision administrative. Réflexions sur quelques paradigmes*, in *Le droit administratif en mutation*, org. Jacques Chevalier, Paris, PUF, 1993, p. 258.)” (Idem, p. 253).

<sup>163</sup> “Frequentemente as políticas públicas se exteriorizam através de planos (embora com eles não se confundam), que podem ter caráter geral [...], regional, ou ainda setorial, [...]. Essa discussão nos remete ao caráter do planejamento, que a Constituição brasileira define, de maneira peculiar, como ‘determinante para o setor público e indicativo para o setor privado’ (art. 174).” (Idem, p. 259 e 258). Para Gilberto Bercovici “O processo de planejamento começa e termina no âmbito das relações políticas, ainda mais em um regime federativo, como o brasileiro, em que o planejamento pressupõe um processo de negociação e decisão políticas entre os vários membros da Federação e setores sociais.” (BERCOVICI, Gilberto. **A Constituição Econômica e Desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 71)

<sup>164</sup> “As políticas públicas devem ser vistas também em processo ou conjunto de processos que culmina na escolha racional e coletiva de prioridades, para a definição dos interesses públicos reconhecidos pelo direito.” (BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 264)

<sup>165</sup> “Finalmente, a interpenetração das atividades legislativa, governamental e executiva, com a formulação das políticas públicas, coloca o problema do modo de controle dos programas pelo Poder Judiciário.” (idem, p. 272).

<sup>166</sup> Não de um governo apenas, mas confirmado como de Estado (unidade federativa), o que, diga-se de passagem, é muito positivo, dado a continuidade, coisa rara em nosso país. Não é demais frisar a doutrina de Maria Paula Dallari Bucci que, ao escrever sobre a competência do Poder Legislativo quanto à formação do direito, decorrente da teoria política cunhada no liberalismo conclui que “Em matéria de políticas públicas, o acerto dessa visão se confirma em relação a programas de longo prazo cuja realização ultrapassa a duração de um governo. Os objetivos de interesse público não podem ser sacrificados pela alternância no poder, essencial à democracia. As leis de plano, portanto, conciliam princípio republicano e democrático com as demandas da estabilidade e da governabilidade.” (Idem, p. 271).

<sup>167</sup> O PRODEI foi criado pela Lei nº 5.323, de 19 de julho de 1988 e alterado ao longo do tempo pelas leis Lei 5.741/91, Lei 6.688/95, Lei 6.896/97; 8421/2005 e Lei 8.630/06.

Inserida nesse contexto de política pública está a política tributária que, para Rogério Vidal, “vem a ser o processo pelo qual o ente tributante, analisando suas funções e atribuições, decide a forma e o grau pela qual será realizada ou não a imposição tributária.”<sup>168</sup> Desse conceito destacamos as seguintes figuras: processo, ente tributante (competência), forma (instrumento legislativo), grau (amplitude no tempo, espaço e dimensão) e, até, se deve ou não haver imposição tributária<sup>169</sup>. E nessa linha, “Muitas vezes o governo estará fazendo política tributária utilizando-se de mecanismos fiscais de não tributação como isenções, incentivos fiscais, adoção de alíquota zero, não majoração ou criação de novos tributos, ou até extinção ou redução de tributos existentes.”<sup>170</sup>

Objetivamente, portanto, o benefício fiscal-financeiro matogrossense – PRODEI, é uma política pública posta em prática. É a concretização de direito previsto na Constituição<sup>171</sup>, pois, “de nada adianta ter direitos universalmente declarados, se os mesmos não são passíveis de exercício na comunidade na qual o indivíduo vive”.<sup>172</sup>

<sup>168</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. A defesa do contribuinte no direito brasileiro*, IOB: São Paulo, 2002, p. 27.

<sup>169</sup> Para nós não há incongruência com o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Até porque polêmico e questionado sua constitucionalidade. De qualquer forma, ele deve ser interpretado à luz dos artigos seguintes, sobretudo o art. 14 (também questionado por alguns), que permite, mediante certas condições, a não imposição tributária. Gilberto Bercovici, sobre a matéria é categórico ao afirmar que “Essa limitação da atividade planejadora exclusivamente às dotações orçamentárias é agravada pelas restrições impostas, recentemente, à atuação do Estado em todos os níveis pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000). Independentemente do mérito de buscar o controle dos gastos públicos, impedindo o seu desperdício, esta lei, visivelmente, impõe uma política de equilíbrio orçamentário a todos os entes da Federação. A única política pública possível passa a ser a de controle da gestão fiscal. A Constituição não contempla o princípio do equilíbrio orçamentário. E não o contempla para não inviabilizar a promoção do desenvolvimento, objetivo da República fixado no art. 3º, II. A implementação de políticas públicas exige, às vezes, a contenção de despesas, outras, gera déficits orçamentários. Não se pode restringir a atuação do Estado exclusivamente para a obtenção de um orçamento equilibrado nos moldes liberais, inclusive em detrimento de investimentos na área social, que é o que faz a Lei de Responsabilidade Fiscal. (BERCOVICI, Gilberto. *A Constituição Econômica e Desenvolvimento* – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 81).

<sup>170</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. A defesa do contribuinte no direito brasileiro*. IOB: São Paulo, 2002, p. 28.

<sup>171</sup> ARAÚJO, Ana Luiza Gomes de. *As Políticas Públicas na Lei de Responsabilidade Fiscal*. Disponível em: <http://www.domtotal.com/direito/uploads/7.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2012, p. 1.

<sup>172</sup> FRISCHEISEN, Luiza Cristina Fonseca. *In Políticas Públicas: A Responsabilidade do Administrador e do Ministério Público*, 1ª edição, São Paulo: Max Limonad, 2000, apud ARAÚJO, Ana Luiza Gomes de. *As Políticas Públicas na Lei de Responsabilidade Fiscal*. Disponível em: <http://www.domtotal.com/direito/uploads/7.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2012, p. 4.

Isso fica muito claro na Mensagem<sup>173</sup> do Governador do Estado à Assembleia Legislativa justificando a Lei nº 5.323, de 19 de julho de 1988 que criou o PRODEI, destacando-se:

Estamos, desta feita, encaminhando a Vossa Excelência para a competente apreciação e aprovação por parte desse Egrégio Poder Legislativo o incluso Projeto de Lei que cria o Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso.

A par de vertiginoso crescimento das atividades primárias do Estado, consubstanciadas na agricultura e na pecuária, está experimentando o nosso Estado um promissor desenvolvimento da indústria, e conseqüentemente, do comércio.

A necessidade de o Estado de Mato Grosso oferecer perspectivas favoráveis à instalação de novas empresas é fato reconhecido por todos quantos pugnam pelo nosso Progresso.

Com a presente iniciativa pretendemos adotar uma sólida e efetiva política de incentivos financeiros, tendo como parâmetros a geração do ICM, com vistas a fomentar o desenvolvimento industrial do Estado de Mato Grosso, com ênfase para a agroindústria.

A concessão dos incentivos trará benefícios em mão dupla e servirá como forma de acelerar o desenvolvimento industrial do Estado a partir de prioridades estabelecidas relativamente às atividades e regiões onde os empresários deverão ser implantados.

Este Programa viria complementar as providências já existentes para atração de indústria e desta forma criar condições para que no Estado de Mato Grosso seja industrializada a matéria-prima e comercializada como produto acabado, aumentando a receita tributária do Estado, a fixação do homem ao campo através da geração do emprego e aumento da renda.

Consoante podem constatar Vossas Excelências, trata-se o presente Projeto de Lei de medida que poderá resultar, em curto espaço de tempo, na redenção do Estado de Mato Grosso. É do conhecimento geral de que as exportações devem ser, preferentemente, de manufaturados.

As perspectivas que nos oferecem a navegação fluvial, a futura estrada de ferro que ligará o Estado ao restante do País, e, a nova via que nos levará até o Oceano Pacífico, nos levam a pensar seriamente nas possibilidades industriais de Mato Grosso.

Se alicerçarmos nossa indústria em nossa matéria-prima, especialmente, a agroindústria, com certeza, dentro de poucos anos, será fantástica a pujança de Mato Grosso na agropecuária, na indústria, e por conseguinte, no seu comércio interno e externo.

---

<sup>173</sup> Mensagem nº 27/88. Cuiabá, 24 de maio de 1988, firmada pelo então Governador Carlos Bezerra.

Mato Grosso esperou demais por esta iniciativa. Por esta razão, ousamos solicitar os bons ofícios de Vossa Excelência, Senhor Presidente, no sentido de dar ao presente incluso Projeto de Lei tramitação em REGIME DE URGÊNCIA, na forma do artigo 32, § 10, da Constituição Estadual.

Nesse passo, vislumbra-se que essa política pública estabelecida é fruto de um interesse público detectado pelo governante como ampla e que perdura há muitos anos naquele estado.

### 3. Interesse Público e o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.

Abordamos essa temática porque imbricada ao objeto do nosso trabalho. Assim que, Maria Paula Dallari Bucci, aproveitando definição de José Eduardo Faria, descreve que “o interesse público é um conceito ‘pragmaticamente vago e ambíguo’, ‘um conceito quase ‘mítico’ cujo valor se assenta justamente na indefinição de seu sentido”, de reduzido valor analítico, mas grande utilidade funcional, na medida de sua adaptabilidade a realidades sociais variáveis.”<sup>174</sup>

Independentemente da perspectiva que é dada na definição acima, fato é que o interesse público tem sido entendido, linhas gerais, como aquele que implica em acolhimento de um conjunto de interesses privados, ideia advinda da *vontade geral* de Rousseau.<sup>175</sup> No caso, a Constituição Federal autorizou, mediante certos requisitos, já destacados no capítulo primeiro, e deu a diretriz, sobre a criação de benefícios fiscais, implicando que os nacionais, por meio de seus representantes constituintes, aplicaram na Carta Política sua vontade quanto ao desejo de reduzir

<sup>174</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 14. Essa mesma dificuldade de definição já foi revelada por diversos doutrinadores, senão vejamos: Marçal Justen Filho assentou que “existe dificuldade insuperável para identificar o conteúdo da expressão ‘interesse público’, sem considerar o problema frequente da pluralidade de interesses públicos entre si contrapostos.” (Idem, p. 53); Odete Medauar explica que “A presença ampla da expressão interesse público no âmbito do direito administrativo contrasta, no entanto, com as dificuldades que surgem ao se tentar apreensão terminológica ou conceitual, dotada de alguma precisão.” (Idem, p. 186); Alice Gonzales Borges aduz que o “*interesse público é um conceito indeterminado, plurissignificativo – talvez o mais indeterminado deles – e, por isso mesmo de difícil (mas não impossível) definição.*” (Supremacia do interesse público: desconstrução ou reconstrução? Revista Interesse Público, Porto Alegre, v. 8, n. 37, 2006, *apud* GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária: Introdução à Justiça Fiscal e Consensual**. Belo Horizonte/MG: editora Fórum, 2010, p. 109).

<sup>175</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. São Paulo: Martin Claret, 2006. Importante destacar que a compreensão dessa origem *rousseauiana* não é unânime, sendo, aliás, muito criticada.

desigualdades mediante tal instrumento de política pública. O governo estadual, no caso em análise, compreendendo a situação desfavorável de sua região em face de outras e, autorizado legalmente, instituiu o Programa de incentivo fiscal à industrialização - PRODEI, no âmbito do ICMS, com os objetivos de redução de desigualdades sociais e desenvolvimento econômico, concretizando-o na prática, àqueles que demonstraram o investimento, com repercussão objetiva no âmbito social e econômico.<sup>176</sup> O interesse público, assim, se firma na medida em que a *vontade geral* (do estado, governantes, empresários, população), é atendida. É isso que se encontra na obra atualizada de Hely Lopes Meirelles:

O princípio do interesse público está intimamente ligado ao da finalidade. A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral.<sup>177</sup>

Do interesse público<sup>178</sup> emerge o conhecido *princípio da supremacia do interesse público sobre o particular* que na doutrina sempre foi muito enaltecido, quase que num patamar metajurídico<sup>179</sup>. Demonstra bem essa figura o conceito que lhe foi dado por Celso Antonio Bandeira de Mello:

<sup>176</sup> Não se adentra, aqui, na discussão da legalidade/constitucionalidade dos benefícios fiscais e do PRODEI especificamente, pois, como delimitamos no início, não é disso que cuida esse trabalho. Nossa análise parte do caso concreto da existência dos tais benefícios estaduais e do caso objetivo sob análise, que teve vigência, produziu efeitos e relação jurídica inquestionáveis.

<sup>177</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. Atualização de Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 95.

<sup>178</sup> Não se deve esquecer que a doutrina classifica o interesse público em primário, quando ligado diretamente ao Estado, e secundário, quando relacionado à coletividade. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p.26). Para Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, "Interesses primários seriam aqueles objetivamente identificados como de interesse comum, e de abrangência aferível, no sentido de que alcance o número de interessados, ou pelo menos o impacto desses interesses. É o caso, por exemplo, da educação, da segurança e da saúde públicas. Interesses secundários atenderiam aos objetivos do governante, fomentariam políticas públicas vinculadas a agenda do detentor do poder. Nem sempre interesses secundários se confundiriam com interesses primários. Ter-se-ia, em linhas gerais, fracionamento entre Estado e Poder." (GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária**. Introdução à Justiça Fiscal Consensual, Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2010. p. 109).

<sup>179</sup> Nessa direção que Humberto Ávila, ao criticar a multitude de significados que se tem dado aos princípios, diante de fenômenos diversos, e, abordando a ideia que se tem de princípio como axioma, aduz que "A literatura jurídica faz uso do termo 'axioma' para explicar tipos de raciocínio jurídico aceitos por todos, e por isso mesmo não sujeitos ao debate. A veracidade dos axiomas é demonstrada pela sua própria e mera afirmação, como se fossem autoevidentes. O 'princípio da supremacia do interesse público sobre o particular' é definido como um axioma justamente porque seria autodemonstrável ou óbvio." (ÁVILA, Humberto. Repensando o "Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular", SARMENTO, Daniel. (org). **Desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Interesses Públicos versus Interesses Privados**. São Paulo: Lumen Juris, 2005, p. 177)

O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. Assim, não se radica em dispositivo específico algum da Constituição, ainda que inúmeros aludam ou impliquem manifestações concretas dele, como, por exemplo, os princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor, ou do meio ambiente [...], ou tantos outros. Afinal, o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social [...].<sup>180</sup>

Contudo, a despeito de ter sido firmado solidamente no curso do tempo, hoje encontra diversas vozes dissonantes. Tal assertiva não tem a pretensão de reduzi-lo, mas, demonstrar como a matéria evoluiu a ponto de descortinar, perquirindo seus dogmas, novas visões que foram surgindo hodiernamente, de modo não só a rever seu núcleo duro, como a deitar novas bases de sua aplicação. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, escrevendo sobre as *tipologias conceituais de interesse público e de eficiência administrativa*<sup>181</sup>, enumera vários estudiosos do assunto, demonstrando com propriedade essa evolução doutrinária sobre o *princípio da supremacia do interesse público sobre o particular*.<sup>182</sup>

De início, cabe argumentar que o novo olhar sobre o *princípio da supremacia do interesse público sobre o particular* é amplo a ponto de colocar em xeque a própria compreensão, tal como pressupõe sua designação. Humberto Ávila, a partir de uma prévia definição de princípio<sup>183</sup> visita o tema sob nova perspectiva. Para ele, o conceito de norma-princípio contém elementos que não podem ser encontrados no referido “princípio” (da supremacia do interesse público sobre o

<sup>180</sup> Apud GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária**. Introdução à Justiça Fiscal Consensual. Belo Horizonte/MG: Fórum, 2010, ps. 96/97

<sup>181</sup> *Op. cit.* ps. 93/130.

<sup>182</sup> De Celso Antonio Bandeira de Mello, Diogenes Gasparini, Rita Tourinho, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, José dos Santos Carvalho Filho, Sérgio Ferraz, Adilson de Abreu Dallari e Edmir Netto de Araújo a outros que ousaram um novo olhar sobre o tal, como, Marçal Justen Filho, Odete Medauar, Lucas da Rocha Furtado, Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Alexandre Santos de Aragão, Daniel Sarmiento, Gustavo Binembojm, Humberto Ávila, Paulo Ricardo Schier e Alice Gonzales Borges. (*idem*)

<sup>183</sup> Para ele, “o uso do termo ‘princípio’ está longe de ser uniforme. E não há qualquer problema nisso. Problema há sim, quando fenômenos completamente diversos são explicados mediante o emprego de denominação equivalente, de tal sorte que um só termo passa a fazer referência igual e indistintamente não só a fenômenos pertinentes a planos ou ciências distintas como também a explicar fenômenos diversos descobertos em um mesmo objeto-de-conhecimento. É o que vem ocorrendo com os ‘princípios’. Eles passam a significar tudo, e, por isso mesmo, terminam por não significar coisa alguma.” (ÁVILA, Humberto. Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular, in: SARMENTO, Daniel. (org). **Desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Interesses Públicos versus Interesses Privados**. São Paulo: Lumen Juris, 2005, p. 175)

particular), sendo que seu conteúdo é objetivamente indeterminável, até porque, não há no nosso *ordo juris* fundamento de validade. Assevera ele que:

não se pode olvidar que a qualificação jurídica de um princípio permanece questionável se ele se apresenta em absoluta contradição com outras normas-princípio, se ele não se deixa reconduzir à natureza das coisas ou à ideia de Direito (como, por exemplo, a segurança, o bem comum como repartição de bens exteriores).<sup>184</sup>

Não bastasse isso, Ávila aponta ainda inexistência de conteúdo determinável e inconciliável com os interesses privados e, também, sua incompatibilidade com postulados normativos, sobretudo os da proporcionalidade e da concordância prática. Conclui o autor que não há norma-princípio da supremacia do interesse público sobre o particular no Direito brasileiro e que o enunciado apto a explicar a relação entre interesses públicos e particulares seria o postulado da unidade da reciprocidade de interesses.<sup>185</sup>

Apontando inconvenientes de ordem prática, Marçal Justen Filho aduz que “a história brasileira evidencia que a supremacia e a indisponibilidade do interesse público têm sido invocadas, com frequência, para justificar atos incompatíveis com a ordem constitucional democrática.”<sup>186</sup> A nosso ver, o que se revela no caso objeto deste trabalho que aborda o cancelamento de benefício fiscal-financeiro sob a ótica de ofensa ao princípio da segurança jurídica, tem muita relação com essa constatação. É por demais confortável para o agente público se apegar a tais premissas (supremacia e indisponibilidade), para justificar sua ação de cancelar um programa de benefício fiscal-financeiro do qual o contribuinte está usufruindo, por prazo certo e sob certas condições<sup>187</sup>, fruto de um contrato firmado com o Estado, causando prejuízos, praticamente, irreparáveis. Como comentado por Sérgio Ferraz e Adilson de Abreu Dallari “interesse público não é uma expressão mágica, capaz de justificar todo e qualquer comportamento administrativo.”<sup>188</sup>

<sup>184</sup> Idem, p. 188.

<sup>185</sup> Idem, p. 182/203

<sup>186</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 53.

<sup>187</sup> Código Tributário Nacional – CTN. “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.” (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975)

<sup>188</sup> FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 96.



#### 4. O princípio da Segurança Jurídica. Compreensão

O tema central da tese aqui esposada versa sobre o princípio da segurança jurídica, com destaque para o caso concreto que consiste em cancelamento de benefício fiscal-financeiro por autoridade tributária (fiscal de tributos), confirmado por órgão despido de competência para tal na esfera da Administração Pública estadual, como demonstraremos adiante, razão pela qual, na exposição, não se permitiria olvidar de tratar, nem do cerne – segurança jurídica -, nem tampouco, das outras facetas pertinentes à ele (além do Estado de Direito, pressuposto, os princípios da proteção da confiança, moralidade, razoabilidade, entre outros, como seus fundamentos).

Principiando, pois, a abordagem, é preciso dizer o quão difícil é encontrar sintonia doutrinária sobre o princípio da segurança jurídica quanto a seu fundamento, conceituação e alcance. Heleno Taveira Torres em estudo sistemático sobre o assunto, aduz sobre essa circunstância temporal:

Até bem pouco tempo, aqui e alhures, prosperavam composições oscilantes entre feições deontológicas ou construções metafísicas a respeito do 'valor', 'fim' ou 'princípio' da segurança jurídica, seguidas de análises sociológicas ou filosóficas de cunho jusnaturalístico ou com ênfase na integração entre direito e moral. [...] De fato, no passado, a ideia de 'segurança' aparecia sempre como 'valor' ou 'fim' absoluto a ser atingido pelo direito, em uma conotação ontológica e deontológica das noções de 'certeza', 'ordem' ou do próprio 'Estado'.<sup>189</sup>

Constatação semelhante é descortinada por Humberto Ávila em obra também dedicada ao princípio da segurança jurídica:

A doutrina nem sempre fornece critérios controláveis para eliminar ou para diminuir a insegurança jurídica. Cada vez mais surgem trabalhos que se valem de linguagem excessivamente abstrata ou que transferem qualquer grau de determinação normativa exclusivamente para a decisão individual. Além disso, muitos trabalhos, além de fixarem critérios interpretativos capazes de auxiliar na compreensão e na aplicação do Direito, limitam-se a utilizar-se e a cunhar definições elevadamente imprecisas, como a de

---

<sup>189</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário, RT, São Paulo: 2011, p. 17.

que a segurança jurídica envolve a capacidade de prever os resultados atribuíveis pelo Direito à própria conduta, sem qualquer tipo de especificação relativamente ao que se deve entender por 'capacidade', 'prever', 'resultados' e 'Direito'. Por essa razão se afirma que a dimensão meramente retórica da doutrina adquire um nível espetacular. Esse modo de análise produz, porém, efeito inverso ao desejado no caso da segurança jurídica. Se o seu estudo é levado a cabo apenas por meio de palavras vagas e sem a fixação de critérios minimamente claros de efetivação, a tentativa de diminuir a insegurança produz paradoxalmente ainda mais insegurança – o elevado grau de abstração não elimina nem diminui o problema de falta de (pre)visibilidade do ordenamento jurídico, antes o agrava.”<sup>190</sup>

Contudo, reconhecemos, também, que o tema vem ganhando cada vez mais contribuições de modo a enriquecer o estudo do assunto, como constatou Heleno Torres de que “No Brasil o estudo da segurança jurídica ganhou foros de autonomia técnica notadamente nos últimos três lustros, com o aparecimento de alguns poucos estudos pioneiros e de grande envergadura intelectual.”<sup>191</sup>

De qualquer forma é útil dizer aqui, primeiramente, crermos que o princípio da segurança jurídica, além de vetor<sup>192</sup> de todo um sistema jurídico, firma-se, também, como verdadeira norma jurídica, dando diretriz exata ao legislador, seja ele constituinte ou ordinário, à administração pública e seus agentes, com característica impositivo-obrigatória, tal a elevação que alcança num dado regime jurídico e, ao aplicador da norma, nas hipóteses que lhe forem apresentadas.

Em segundo lugar, reconhecemos que alguns princípios estão inseridos no plano constitucional, o que nos autoriza sustentar que o princípio da segurança jurídica vige no ordenamento jurídico dos Estados de Direito, ainda que de maneira totalmente implícita. No caso do Brasil, Estado Democrático de Direito, existe tanto expressa, como implicitamente<sup>193</sup>, especialmente no âmbito do Direito Tributário.<sup>194</sup>

<sup>190</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica** – entre a permanência, mudança e realização do Direito. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 58.

<sup>191</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário, RT, São Paulo: 2011, p. 16.

<sup>192</sup> Roque Antonio Carraza atribui aos princípios ser como “vetores para soluções interpretativas.” (CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 19ª. ed. 3ª. Tiragem, São Paulo: Malheiros, 2004, p. 1090).

<sup>193</sup> Heleno Taveira Torres é crítico dessa posição. Em recente obra sobre a segurança jurídica afirma: “Tornou-se lugar comum na dogmática jurídica dizer que o princípio da segurança jurídica deflui do *princípio do Estado de Direito*. Na Alemanha isso pode até fazer algum sentido, haja vista a necessidade de afirmação da *Lei Fundamental da República Federal da Alemanha* como uma Constituição Provisória que se tornou definitiva, a carência de um sistema constitucional tributário que veicule os princípios fundamentais que devem reger esse subsistema especializado. Um ordenamento que, aos efeitos de justiça, dispõe apenas do princípio de *isonomia* e, a título de

A começar do preâmbulo<sup>195</sup> da Carta Política de 1988, passando pelo art. 5º, *caput*, § 2º<sup>196</sup> do mesmo art. 5º, e o *caput* do art. 150.<sup>197</sup> Mais recentemente, superou-se qualquer dúvida ou restrição ainda pendente sobre essa concretude do princípio da segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, com a reforma constitucional promovida pela Emenda Constitucional nº 45/2004 ao inserir no mundo jurídico

---

segurança no tempo, a *irretroatividade das leis penais*, só tem uma saída: buscar no conteúdo do princípio do *Estado de Direito* toda uma fundamentação para a segurança jurídica e para o princípio da proteção das expectativas da confiança legítima. Não é o caso do Brasil, cuja hermenêutica constitucional deve, necessariamente, assumir a Constituição na sua completude, o que justifica o esforço de efetividade do “Sistema Tributário Nacional” com similar sentido. Daí resulta que o paralelo com a experiência constitucional alemã, se não é inservível, ao menos é insuficiente para o aprimoramento do sistema brasileiro. No Brasil, os valores são institucionalizados mediante enquadramento constitucional de competências, garantias e princípios que devem ser otimizados na hermenêutica e concretizados permanentemente; na Alemanha, firmou-se uma construção jurisdicional (do Tribunal Constitucional) e doutrinária, de difícil importação sem as cautelas necessárias. E sequer comparecem regras constitucionais para estabelecer todas as competências federativas e direitos dos contribuintes. Não se pode negar que a evolução do princípio da segurança jurídica manteve fortes implicações com as experiências do Estado de Direito, razão pela qual seu conteúdo essencial foi adquirindo contornos muito específicos ao longo da sua aplicabilidade e segundo seus modelos jurídicos (*Rule of Law*, *Rechtsstaat*, *État de Droit*), em combinação com as escolas dominantes do pensamento jurídico. Afirmar a derivação principiológica da segurança jurídica do princípio do Estado de Direito exige, dessarte, um exemplo crítico de cada ordenamento e de suas influências, do que resulta a dificuldade de se aproveitar os estudos relativos ao tema originários de outros países, baseados em suas limitações, tradições e institutos próprios. A segurança jurídica é um princípio axiomático de qualquer ordem jurídica, não como dedução lógica do princípio de Estado de Direito; tampouco como uma espécie de direito natural, pré ou supraconstitucional.” (idem, p. 31.)

<sup>194</sup> No Brasil, ao contrário do que sucede no continente europeu, a segurança jurídica e a proteção da confiança são amplamente reforçadas no campo do Direito Tributário. Assentam-se na legalidade formal e material (especificidade conceitual determinante), consagradas nos arts. 5º e 150, I, da Constituição Federal; reforçadas pela exclusividade da lei que concede subsídio, isenção ou outro benefício fiscal (art. 150, § 6º, da CF/88); são minuciosamente explicitadas pelo art. 97 do Código Tributário Nacional; confirmadas e reconfirmadas pela proibição da analogia (art. 108, § 1º, do CTN) e, conseqüentemente, das presunções; pela rejeição da interpretação econômica (art. 110) e da cláusula geral antielisiva (art. 109); pelo caráter estritamente vinculado dos atos administrativos de cobrança do tributo (arts. 3º e 142 do CTN); pelo direito ao contraditório e à ampla defesa nos processos administrativos e judiciais (art. 5º, LV); desenvolvem-se, ainda, na proibição da surpresa e da imprevisibilidade, por meio da vedação constitucional da irretroatividade do direito em geral (art. 5º, XXXVI), do Direito Penal (art. 5º, XL) e do Direito Tributário em especial (art. 150, III, “a”); no princípio da anterioridade e da espera nonagesimal (art. 150, III, “b”, “c”). Finalmente, complementa-se a proteção da confiança com a vedação ao confisco e a observância da capacidade econômica, art. 150, IV, e § 1º do art. 145 da Constituição da República. (DERZI, Misabel Abreu Machado, **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**, Noeses, São Paulo, 2009, p. 469)

<sup>195</sup> “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

<sup>196</sup> “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

<sup>197</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, [...]”

pátrio, especificamente no § 1º do art. 103-A<sup>198</sup> da Constituição Federal, a figura das súmulas vinculantes. Heleno Taveira Torres, sobre essa localização do princípio da segurança jurídica em nosso sistema constitucional tributário escreveu que:

No Brasil, o princípio da *segurança jurídica* encontra-se fartamente consagrado pela Constituição como derivação de diversos outros princípios. Contudo, somente com a EC 45/2004 o termo segurança jurídica foi alçado ao patamar constitucional, ainda que pela hipótese fática que denuncia sua necessidade, a ‘insegurança jurídica’, ao tratar dos motivos para autorizar a edição de súmulas vinculantes.<sup>199</sup>

Interessante que ao optar o constituinte derivado em apor na Carta constitucional, através da EC 45/2004 a segurança jurídica, utilizando-se da expressão inversa “insegurança jurídica”, como que reconheceu que vivemos um “estado de exceção permanente” ao contrário do estado de normalidade predito por Carl Schmitt.<sup>200</sup>

#### 4.1. Segurança Jurídica como valor.

Ainda que não restrito a essa visão, parece não haver dúvida entre os estudiosos do assunto, que a segurança jurídica, é sim, um valor a ser conquistado e mantido, ainda que “[...] sua investigação não se confina ao sistema jurídico positivo”<sup>201</sup>.

E os valores alcançam relevo tão grande, que até mesmo possuem ramo próprio da ciência, a axiologia<sup>202</sup>. No dizer de Mario Ferreira dos Santos “A axiologia é uma ciência que estuda, em todas as coisas (objecto material) os valores (objecto

<sup>198</sup> “Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.”

<sup>199</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário, RT, São Paulo: 2011, p. 28.

<sup>200</sup> Idem, p. 22 e 23.

<sup>201</sup> BORGES, José Souto Maior. O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo, **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 22, São Paulo, Dialética, p. 24.

<sup>202</sup> Palavra grega que vem de “*axiós*”, em grego, valor, de “*axiou*”, eu aprecio.

formal-terminativo), que as apreciações e estimações revelem ou não (objecto formal-motivo).<sup>203</sup>

E valor é aquilo compreendido como algo de realce, relevo. Algo que damos importância elevada e permitimos que seja guia de nosso modo de pensar e agir. Como indivíduos, temos nossos próprios valores e por eles nos pautamos. Com o Estado não é diferente. Sendo ele formado pela sociedade, rege-se por valores por esta compreendidos como básicos e essenciais à convivência harmônica, estável e justa. Na Constituição Federal de 1988 a palavra “segurança” qualifica-se como segurança jurídica em razão do art. 1º instituir um Estado Democrático de Direito destinado a assegurar a segurança como valor.<sup>204</sup>

Nesse passo, tem-se comum entre os Estados Modernos, a segurança jurídica como um dos valores máximos a serem observados, justamente porque, talvez, como nenhum outro, pode proporcionar estabilidade e justiça à sociedade. Valclir Natalino da Silva, apoiado em estudo de Dalmo de Abreu Dalari<sup>205</sup>, fazendo alusão sobre o surgimento do Estado Moderno, afirma que:

a razão de ser, a justificativa que veio determinar o surgimento do Estado Moderno, repousa basicamente em três motivos: primeiro, a necessidade de segurança (o que é o oposto de instabilidade; da desordem); segundo, a necessidade de justiça ou do bem-estar social; e, em terceiro lugar, a necessidade de delimitar o poder de instituir e cobrar tributos por parte do ‘governante’.<sup>206</sup>

E, o que se pode denotar dessas características essenciais acima mencionadas, é que, esses anseios surgiram pelo amplo descontentamento das pessoas com as modalidades de Estados autoritários, que lhes impunham exigências absurdas, porque desprovidas de regras estáveis e públicas, ao bel prazer da autoridade maior<sup>207</sup>, alcançando dentre outros setores, o âmbito tributário,

<sup>203</sup> ENCICLOPÉDIA DE CIÊNCIAS FILOSÓFICAS E SOCIAIS, 1ª edição, Volume XII, São Paulo, fevereiro, 1960.

<sup>204</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica – entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 201.

<sup>205</sup> Idem, 1982.

<sup>206</sup> Idem, p. 70/71.

<sup>207</sup> “Segurança são os valores, o pensamento jurídico continua a se concentrar em torno da tríade da Revolução Francesa, liberdade, igualdade e fraternidade.”, (TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário, in \_\_\_\_\_. **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 679)

de modo especial, com pesadas e confiscatórias exigências<sup>208</sup>. Da rebelião das sociedades com esses modos autoritários, originou a categorização, dentre outros, da segurança jurídica como valor supremo a ser respeitado e observado na vida comunitária.

No contexto de nosso trabalho sobre benefícios fiscais-financeiros decorrentes de políticas públicas indutoras de desenvolvimento econômico e social é oportuno lembrar que “a frase ‘um ordenamento previsível é muito melhor para o desenvolvimento econômico que um imprevisível’ denota que a segurança jurídica é um valor substancial da vida humana”, consoante destaca Humberto Ávila<sup>209</sup>.

#### 4.2. Segurança Jurídica como princípio.

Muito já se avançou nos estudos dos princípios jurídicos como norma jurídica. Todavia, não é demais, antes de afunilar para o que a nosso ver há de mais atual sobre essa questão, destacar algumas posições jurídicas sobre o assunto, até para nos situar quanto às diversas posições e evolução da matéria.

Então, não obstante o entendimento de que a segurança jurídica seja um valor-condição dos Estados Modernos, doutrinadores há que não conseguem compreendê-la além, como instrumento positivado, privando-a dessa acepção mais ampla e genérica. Assim, por exemplo, Sá Gomes, comentando sobre a não aplicabilidade dos valores, assevera que são, apenas, “una virtualidad meramente invocativa, por su esencia supra-positiva”<sup>210</sup>

Para os que pensam assim, os valores, no máximo, serviriam de inspiração para as normas jurídicas, essas sim, com força impositiva. Também, aos

<sup>208</sup> Não é demais lembrar o insurgimento da nobreza e da plebe contra o Rei João Sem Terra, em 1215, fazendo-o comprometer-se com o *Estatuto* (Magna Charta Libertatum), que veio a ser a primeira Constituição inglesa, prevendo a limitação ao poder de tributar do rei. Sobre situações como essas, Dalari doutrinou que “os senhores feudais, por seu lado, já não toleravam as exigências de monarcas aventureiros e de circunstâncias, que impunham uma tributação indiscriminada e mantinham um estado de guerra constante, que só causavam prejuízo à vida econômica e social” (Idem, 1982, p. 62)

<sup>209</sup> ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes, REDAE. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, nº 4, Nov a Dez/2005 e Jan/2006, – Salvador – Bahia – Brasil, p 108 e 109.

<sup>210</sup> apud NOVOA, César Garcia. **El principio de seguridad jurídica en matéria tributaria**. Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 34.

princípios, já que, tanto para nós, como para tantos outros, também têm essa mesma força positiva, até porque, frisa-se, são facilmente reconhecidos hoje como normas.

César Garcia Novoa, tratando da diferenciação de entendimentos quanto à força aplicativa dos valores como princípios, em brilhante exposição sobre o assunto ensina que:

*Por el contrario, el principio tendría una función normativa, que sería una consecuencia lógica de su indentificación con la norma. Los principios, admitida su raigambre positivista, deben ser considerados normas, aunque normas enunciadas con una extrema generalidad, por lo que la diferencia con el resto de disposiciones estaría en un distinto grado de abstracción.*<sup>211</sup>

Uma coisa é certa, tal valor (a segurança jurídica) foi incorporado pelos ordenamentos jurídicos dos Estados Democráticos de Direito, com força de aplicabilidade, compreendido e firmado pelos legisladores.

E, até mesmo o argumento de alguns cultores do direito, no sentido de que a posituação da segurança jurídica seja quase prescindível, *“pues el mismo se deduce de la propia esencia de um Estado de Derecho donde prevalezcan los valores frente al legalismo”*<sup>212</sup>, fortalece nossa posição de que a segurança jurídica, além de possuir alta carga valorativa, é tida, sim, como princípio, e como tal, com grau de positividade. Garcia Novoa, é enfático ao ressaltar que *“Una cosa es que la seguridad sea uno de los principios cuya positivización resulte menos necesaria. Y otra muy distinta, que tal positivización sea irrelevante, especialmente cuando la misma tiene lugar a través de la Norma Fundamental.”*<sup>213</sup>

Nessa esteira, damos ênfase de ser a segurança jurídica mais que valor, está incorporada ao nosso sistema constitucional como princípio<sup>214</sup>, posto que este

<sup>211</sup> *ib idem*

<sup>212</sup> *idem*, p. 37, fazendo alusão a Eusébio Gonzalez García.

<sup>213</sup> *ob. cit.*, p. 39. Cita, inclusive, a Sentença 27/1981, de 29 de julho, do Tribunal Constitucional da Espanha, em que se destacou tal importância.

<sup>214</sup> É nesse sentido que Humberto Ávila aborda a segurança jurídica em sua obra, “na qualidade de norma jurídica ‘princípio’, isto é, com prescrição, dirigida aos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade.” (**Segurança Jurídica – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, Malheiros, São Paulo, 2011, p.112).

tem por característica básica, garantir os direitos fundamentais, harmonia nas relações, certeza, estabilidade e previsibilidade nas situações e justiça na aplicação do direito, sem esquecer que essas garantias se aplicam tanto entre os cidadãos, como entre esses e o próprio Estado, que por ser de direito, deixa de ser alheio às regras, mas a elas também se sujeita, o que implica em segurança jurídica.<sup>215</sup>

Garcia Novoa tece a importância da posituação da segurança jurídica como princípio, como facilitador da invocação da sociedade, nos seguintes termos:

*Las consecuencias en cuanto a la invocación de la seguridad jurídica por los particulares serán muy importantes; solo si la seguridad jurídica es entendida como principio podremos afirmar que su transgresión por una norma de rango legal no nos merecerá un mero juicio de legitimidad sino que podremos decir que estamos ante un supuesto de inadecuación constitucional, que se podrá hacer valer vía recurso o cuestión de inconstitucionalidad.*<sup>216</sup>

E, o mesmo Garcia Novoa, enriquece nossa posição quando ensina que:

*En efecto, si la positivación de la seguridad jurídica tiene la importancia que hemos expuesto, su constitucionalización añade un plus de transcendencia. Como ha señalado nuestro TC en su Sentencia 56/1982, de 26 de julio, constitucionalizar un principio es algo más que enunciar formalmente algo que hasta ese momento no estaba explicitado; es positivizar un derecho, en tanto el TC, que asume la defensa de la Constitución, asumirá también la defensa de los principios generales en ella consagrados a través de los cauces procesales previstos en la propia constitución.*<sup>217</sup>

Podemos, pois, firmar que a segurança jurídica é uma norma-princípio, na medida em que estabelece um fim do Direito.<sup>218</sup>

<sup>215</sup> Nessa linha Heleno Taveira Torres ensina: “Ora, à luz dos princípios do Estado Democrático de Direito, todos os cidadãos e os poderes públicos sujeitam-se à Constituição e ao ordenamento, como seus efetivos destinatários, sem exceções. É um reflexo da segurança jurídica essa garantia de que todos são destinatários da Constituição e os direitos e liberdades nela consagrados podem ser alegados tanto nas relações entre particulares e entes públicos, quanto nas relação entre particulares.” (*Op. cit.*, p. 333).

<sup>216</sup> El principio de seguridad jurídica en matéria tributaria, p. 39

<sup>217</sup> *idem*, p. 40

<sup>218</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica, Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.115.



### 4.3. Segurança Jurídica no âmbito tributário – Definição e Características:

Eduardo Marcial Ferreira Jardim aduz que “Segurança jurídica é a possibilidade de se prever os efeitos asseguradores de direitos e garantias individuais ou coletivos que o direito posto comunica à conduta humana”<sup>219</sup>

Para José Antonio Domínguez Luis<sup>220</sup>, a segurança jurídica:

*permite em cierta medida conocer los posibles comportamientos que reciprocamente pueden establecerse y que serán precisamente garantizados y protegidos por esse ‘sistema de seguridad’ implantado por el Derecho.*<sup>221</sup>

E, ainda para ele, apoiado na lição de Enrique Tirno Galván:

*‘sistema de seguridad’ es como um conjunto integrado de normas o principios destinados a garantizar el normal desarrollo de la convivencia social y la estabilidad de las estructuras sociales, evitando así el mayor número posible de perturbaciones o dislocaciones del pacífico estado convivencial.*<sup>222</sup>

Já Tércio Sampaio Ferraz Júnior ao escrever sobre o tema ponderou que “Segurança significa a clara determinação e proteção do direito contra o não direito, para todos.”<sup>223</sup>

De um modo ou de outro, os três doutrinadores que citamos, fazem menção à antevisão, pré-ciência de como o direito regerá este ou aquele fenômeno ocorrido no mundo real. Essa característica, com certeza, retrata bem uma das ideias de segurança jurídica, já que, os sujeitos que se relacionam entre si ou mesmo com o Estado, nada mais querem que ver garantidas as regras de conduta bem explícitas, de modo a poderem antecipar as consequências de seus comportamentos. Esse entendimento evoluiu na doutrina de modo a não só entender necessário essa segurança desejada, mas, indo além, de modo a deixar o plano teórico semântico apenas, para, criar mecanismos de fazer valer tais expectativas.<sup>224</sup>

<sup>219</sup> Reflexões sobre a Segurança Jurídica na Ambitude do Direito Tributário Brasileiro, **Revista dos Tribunais**, Ano 2, nº 6 – Janeiro/Março 1994, São Paulo, p. 20.

<sup>220</sup> Professor de Direito da Universidade Complutense de Madrid.

<sup>221</sup> Notas en torno a las Ideas de Seguridad Jurídica, Justicia y Bien Comun, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense nº 80, 1993, Madrid, p. 260.

<sup>222</sup> *idem*.

<sup>223</sup> **Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias**, **Revista de Direito Tributário**, Vol. 5, nº 17/18, julho/dezembro de 1981, São Paulo, p. 51.

<sup>224</sup> A esses fenômenos que se chama certeza, confiança e previsibilidade por grande parte da

Isto, na verdade, implica na não surpresa<sup>225</sup>, ou seja, os contribuintes podem praticar os atos que entenderem convenientes, e só serão alcançados pelo Estado, naquilo que anteriormente já era prescrito, não podendo serem surpreendidos por qualquer encargo tributário novo, desvinculado de regra anterior que tenha observado o princípio da publicidade, da anterioridade, da capacidade contributiva, do não confisco, dentre outros, que informam a segurança jurídica.

Desse modo e ainda prematuramente, é possível entender a segurança jurídica como sendo a situação que permite ao contribuinte conhecer com antecedência, as exigências e benefícios tributários relativos a determinados aspectos da vida e o *modus* de mutação do direito no tempo, que lhe proporcionam, por consequência, liberdade de ação para praticar os mais variados atos ou ajustar-se às regras de transição, sem que seja importunado pelo Poder Público com cobranças e atos impróprios e desprovidos de legalidade.<sup>226</sup>

#### 4.4. Segurança Jurídica e Normas Constitucionais

Ferdinand Lassalle valorizava muito a compreensão de constituição permanente asseverando que “Esta é em síntese, em essência, a constituição de um país: a soma dos fatores reais do poder que regem uma nação.”<sup>227</sup>

Ainda, para Lassalle “Juntam-se os *fatores reais do poder*, os escrevemos em uma folha de papel e eles adquirem expressão escrita. A partir desse momento, incorporados a um papel, não são simples *fatores reais de poder*, mas sim verdadeiro direito - instituições *jurídicas*. Quem atentar contra eles atenta contra a lei

---

doutrina, é que Humberto Ávila, propõe Cognoscibilidade, Confiabilidade e Calculabilidade. Na sua recente obra “Segurança Jurídica” (Malheiros, 2011), ele dá as razões para essa nova designação, demonstrando não se tratar apenas de questão semântica, mas de método de aplicação prático do princípio ante às inúmeras situações de insegurança.

<sup>225</sup> Hugo de Brito Machado utiliza essa terminologia – Princípio da não surpresa (Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, 4ª ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 109.)

<sup>226</sup> Não menosprezamos aqui, a pluralidade de eventos possíveis de causar insegurança jurídica, como, por exemplo, a mudança da jurisprudência. Todavia, entendemos ser esse o estado conformador de segurança jurídica, mesmo que no mundo fenomênico esse estado ideal de coisas não aconteça. Por isso mesmo utilizamos o termo prematuramente. Aliás, esse trabalho aborda, exatamente, uma situação em que o plano ideal de segurança jurídica não se viu respeitado, embora possível, o que nos levará a apontar não só onde foi ferida a segurança jurídica do contribuinte, mas, também, como o próprio princípio da segurança jurídica habilita mecanismo de modo a propiciar a segurança jurídica necessária na prática.

<sup>227</sup> LASSALE, Ferdinand. **A Essência da Constituição**. 4ª. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998, p. 20.

e, por conseguinte é punido.”<sup>228</sup> O resultado dessa mutação, é que se denomina constituição formal, embora a classificação dual de constituição, em material e formal, é hoje criticada por alguns<sup>229</sup>.

Todavia, não estando superada essa classificação<sup>230</sup> por demais útil, é importante ter em mente que não é a simples inserção de conteúdos valorados pela sociedade em “uma folha de papel” que se chama constituição formal ou que faz surgir as normas constitucionais. Antes, é, também, o modo especial como se dá essa inserção. É a observância de certos procedimentos que farão dos preceitos inseridos em um documento escrito, constituição em sentido formal, recheado de normas constitucionais. Desse modo:

<sup>228</sup> Idem, p. 20 e 21.

<sup>229</sup> Heleno Torres destacou que “A distinção entre Constituição formal e Constituição material não mais prospera com o entusiasmo de outrora. Konrad Hesse, por exemplo, está entre aqueles que não admitem essa separação. (Hesse, Konrad. *Constitución y Derecho constitucional...* cit., p. 2.) Apesar de reconhecer uma acomodação entre Constituição formal (regras de estrutura do Estado) e material (princípios da cláusula de identidade), reconhece José Souto Maior Borges o enfraquecimento dessa tese, por perda de rigor científico, como de resto todos os dualismos, pois, como diz ele ‘a ciência é tendencial para a unidade do conhecimento’ (Borges, José Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*, 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 286), *in* (*Direito Tributário Constitucional e Segurança Jurídica*, p. 315). Relativamente à visão dualista da estrutura da ordem jurídica, Gilberto Bercovici critica a dualidade dos autores da escola ordo-liberal de Freiburg, ao dizer que “Estes teóricos entendem que existe uma dualidade entre Constituição da Economia e Constituição do Estado. A Constituição Econômica é entendida como autônoma à Constituição Política do Estado. Além da dualidade da Constituição, os ordo-liberais, em um sentido muito próximo do de Carl Schmitt, ainda defendem a necessidade de a Constituição Econômica fundar-se na decisão da forma pura e fundamental da economia, cujas alternativas se reduzem, para eles, à economia de mercado ou à economia planejada e dirigida. Para entendermos a Constituição Econômica, segundo Natalino Irti, não devemos romper a unidade da Constituição e decompô-la em uma pluralidade de núcleos isolados e autônomos, como propuseram os ordo-liberais. Devemos, sim, concentrarmos em aplicar a Constituição como uma unidade nos vários campos e áreas específicos, inclusive a economia. As decisões econômicas devem estar nela enquadradas.” (A Constituição Econômica e Desenvolvimento – uma leitura a partir da Constituição de 1988, Malheiros, São Paulo: 2005, ps. 12 e 13). Ricardo Lobo Torres, *a latere*, doutrina que “A Constituição Financeira é, simultaneamente formal e material. Os dois aspectos estão indissolivelmente ligados, formando o conceito ontológico, porquanto se trata da própria Constituição (*constitutio*) do Estado Social Fiscal, ou seja, do ato pelo qual o Estado se constitui financeiramente *sub specie impositionis*. O Estado Social de Direito é impensável sem a Constituição Tributária, subsistema da Constituição Financeira” (**Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 37).

<sup>230</sup> Para Roque Carraza, “classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos. As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dissimilaridades entre diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado. (n.r. As classificações só são possíveis porque o agente classificador leva em conta o que as coisas a serem classificadas têm de semelhante, desconsiderando o que têm de dissímil. Deveras, como não há, no Universo, duas realidades rigorosamente iguais, as classificações só são possíveis porque o homem, fazendo, com sua inteligência, abstrações, equipara coisas que, em rigor não são idênticas. Isso nos leva a concluir que as classificações não estão no mundo fenomênico (no mundo real), mas na mente do homem (agente classificador). Naturalmente, as coisas não se apresentam classificadas, no mundo em que vivemos; elas são classificadas pelo homem, de acordo com critérios por ele eleitos. Neste ponto, pelo menos, tinha razão Kant, quando afirmava que o homem é o centro do Universo). Logo, as classificações são, em última análise, instrumentos de trabalho intelectual.” (Idem, p. 459 e 460)

levando em conta o processo de elaboração ou modificação das normas constitucionais, diferencia-as da categoria das normas ordinárias. Assim, seriam constitucionais as produzidas por um processo especial, mais solene e dificultoso do que o exigido para a criação legislativa comum. Esta especificidade traduz-se em diversas formas ou requisitos, ou seja, no quorum exigido para a aprovação, na existência de um órgão especial para a elaboração ou, ainda, na sujeição à aprovação popular ou *referendum*.<sup>231</sup>

Hans Kelsen, quando tratando da distinção entre constituição material e constituição formal, revelava, também, as exigências a que devem ser submetidos determinados preceitos, para alcançarem *status* de normas constitucionais no sentido formal, ministrando que:

não só contém normas que regulam a produção de normas gerais, isto é, a legislação, mas também normas que se referem a outros assuntos politicamente importantes e, além disso, a preceitos por força dos quais normas contidas neste documento, a lei constitucional, não podem ser revogadas ou alteradas pela mesma forma que as leis simples, mas somente através de processo especial submetido a requisitos mais severos. Estas determinações representam a forma da Constituição, que, como forma, pode assumir qualquer conteúdo e que, em primeira linha, serve para a estabilização das normas que aqui são designadas como Constituição material e que são o fundamento de direito positivo de qualquer ordem jurídica estadual”.<sup>232</sup>

Decorre dessas assertivas que, para se entender uma norma como constitucional, e o princípio da segurança jurídica está inserido nesse contexto, é importante não só entender seu conteúdo (constituição material), como, também, o modo pelo qual sua formulação se dá (constituição formal). Todavia, mais importante que perceber que o ordenamento bem produzido o foi segundo as regras pré-estabelecidas, é ter a segurança que os direitos e garantias nele firmados, contém mecanismos de reparação possível. É esse aspecto que vamos destacar adiante.

## **B – ASPECTO PRÁTICO CASUAL**

### **5. O princípio da Segurança Jurídica - Aplicação.**

Como destacamos no capítulo segundo, o caso sob estudo traduz a situação de um contribuinte que firmou um Termo de Acordo (contrato) com o Estado de Mato Grosso alusivo a um benefício fiscal-financeiro denominado

<sup>231</sup> Maria Macedo Nery Ferrari, R., ob. cit., p. 56.

<sup>232</sup> Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 3.ed. Coimbra, 1974, p. 282

PRODEI, integrante de uma política pública de industrialização e promotora do desenvolvimento, originado na Lei estadual nº 5.323, de 19 de julho de 1988<sup>233</sup>. O histórico destacado dá conta de que esse programa foi mantido entre as partes - contribuinte e Estado, por um longo período de tempo até que a Administração Tributária, por meio de um fiscal, aferindo, dentre outros, os documentos atinentes ao Programa mencionado, concluiu que o TA exigia, para sua validade, que o contribuinte oferecesse uma garantia hipotecária ao Estado e, embora tenha reconhecido como ofertada tal garantia, entendeu que se deu a destempo - embora não tenha sido estipulado um prazo -, e, por essa razão, em auto de infração, considerou cancelado o referido benefício fiscal, exigindo a diferença do ICMS financiado - não recolhida no período de usufruto do benefício, acrescidos dos encargos legais, como multas e juros. Em decorrência disso, transcorreu um Processo Administrativo Tributário em que essa questão foi discutida, com julgamento ao final pelo OJPAT, mantendo o cancelamento.

Nessa esteira, as questões a serem aqui respondidas, à luz do princípio da segurança jurídica são de duas ordens: a primeira, no âmbito procedimental e a segunda, relacionada à questão de interpretação das cláusulas do Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia, da Escritura Pública de Contrato de Benefício com Garantia Hipotecária e da própria legislação específica. Em relação à primeira (âmbito procedimental), temos os temas relacionados à (in)competência do agente fiscal para dar por cancelado o benefício; a (in)competência do Órgão de Julgamento de Processo Administrativo Tributário – OJPAT, para confirmar tal ato administrativo de cancelamento. Essas duas questões decorrem da ausência do devido processo legal para apuração de eventual irregularidade. No que diz respeito à segunda ordem de questões (interpretação dos instrumentos contratuais e da legislação pertinente), desafia-nos a necessidade de identificar questão alusiva ao prazo para oferecimento de garantia e a interpretação adequada na hipótese de omissão, dúvida e/ou contradição; a insegurança em razão da pluralidade de instrumentos contratuais tratando da mesma matéria; a existência de cláusulas contratuais sobre a mesma matéria, porém, com comandos diferentes; atribuição ao contribuinte de responsabilidade da Administração Pública; irrazoabilidade na ação do Estado, por meio de seus agentes ao cancelar o benefício; ausência de prejuízo

---

<sup>233</sup> Essa lei sofreu alteração ao longo dos anos, tendo sido alterada pelas leis nºs 5.741/91, 6.688/95, 6.896/97; 8.421/2005 e 8.630/06.

no oferecimento da garantia a destempo, segundo visão dos agentes do Estado; e, por fim, o fato de ter havido a consolidação das situações em razão do decurso do tempo.

### **5.1. A ausência de devido processo legal para apuração de eventual irregularidade – garantia fundamental**

A Constituição Federal, no Título II, que trata dos Direitos e Garantias Fundamentais, enumera vários dispositivos pertinentes ao tema desse tópico, dos quais destacamos aqueles mais intimamente relacionados ao objeto deste trabalho, contidos no art. 5º (Capítulo I - Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos) como: “ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente” (inciso LIII); “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (LIV); “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (LV), dentre outros.

Podemos sintetizar esses direitos na expressão “devido processo legal”, que, por sua vez, se manifesta por meio de um tribunal ou julgador competente, onde resta assegurado o direito de pugnar pela liberdade e bens, participando do contraditório e usufruindo de ampla defesa, em processo judicial e administrativo, com os meios e recursos inerentes. É seguro afirmar que o princípio do devido processo legal é um dos fundamentos do princípio da segurança jurídica. Humberto Ávila, neste particular escreveu que:

A instituição de regras de competência e de direitos processuais conduz, por conseguinte, à garantia da segurança jurídica como segurança *pelo* Direito e *frente* ao Direito, do *cidadão frente* ao Estado, a ser realizada *pelo* Estado no exercício não arbitrário das competências administrativas e pela efetivação dos direitos processuais.<sup>234</sup>

---

<sup>234</sup> ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes, REDAE. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, nº 4, Nov a Dez/2005 e Jan/2006, – Salvador – Bahia – Brasil, p. 233.

Heleno Torres por sua vez, destacando que em termos normativos a segurança jurídica se revela tanto como princípio, quanto como garantia de direito e liberdades fundamentais, dá proeminência à garantia, que pode se manifestar em material e formal, sublinhando que as formais, “são aquelas de ordem processual, como *habeas corpus*, o mandado de segurança e outros.”<sup>235</sup> Contido nesse termo “outros”, por nossa conta, estão os processos administrativos e todos os atos que a eles são inerentes.

Não se pode olvidar que para o contribuinte obter o benefício fiscal-financeiro do PRODEI, estabelecido originalmente pela Lei estadual nº 5.323, de 19 de julho de 1988, na modalidade do art. 178 do Código Tributário Nacional (prazo certo e mediante certas condições), teve que passar por uma série de etapas, processo e procedimentos junto à Administração Pública atendendo diversas exigências.<sup>236</sup> No detalhamento da Carta Consulta, era preciso constar sobre o projeto industrial a ser implantado outras tantas informações respaldada por documentos<sup>237</sup> e atender a rígidos critérios.<sup>238</sup> Não se pode perder de vista que, aliado a todas essas exigências, uma série de outros documentos eram, igualmente necessários à sujeição do CODEIC – Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial do Estado de Mato Grosso.<sup>239</sup>

<sup>235</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodica da Segurança Jurídica no Sistema Constitucional Tributário. RT, São Paulo, 2011, ps. 192 e 193.

<sup>236</sup> Apresentação de carta-consulta ao CODEIC; apresentação do projeto econômico/financeiro num prazo de até 60 (sessenta) dias da aprovação da carta-consulta; apresentação do Laudo de Vistoria por empresa credenciada, que comprove a implantação do projeto; assinatura do Termo de Acordo; assinatura de contrato por escritura pública.

<sup>237</sup> Localização do projeto; mercado alvo; considerações sobre viabilidade técnica, econômica, financeira e de mão-de-obra; geração imediata de empregos, destacando mão-de-obra local e externa; capacidade de produção; insumos (matéria-prima) e linhas de produto e estimativa de investimento; contribuição para o desenvolvimento regional; ICMS e considerações sobre os reflexos econômicos e sociais do empreendimento.

<sup>238</sup> Geração de oferta de postos de serviços para a mão de obra disponível no Estado; utilização de matéria-prima e/ou outros recursos disponíveis no Estado; suprimento da demanda interna do Estado e/ou geração de excedentes exportáveis; melhoria do nível tecnológico da atividade desenvolvida no Estado de Mato Grosso; aumento da arrecadação tributária (para as hipóteses de projetos de expansão); oferecimento de garantias, considerações sobre os reflexos econômicos/sociais do empreendimento, entre outros.

<sup>239</sup> Licenças ambientais, certidões negativas fiscais, certidões negativas de cartórios de protestos, além de documentos da empresa interessada, como, atos constitutivos, comprovante de registro na Junta Comercial e da inscrição no Cadastro de empresas na Receita Federal, etc. Essas são algumas das exigências, critérios e diretrizes exigidas originalmente, que constam de Livro elaborado pela Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração do Estado de Mato Grosso e pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico Industrial e Comercial – CODEIC, publicado em 1998, ps. 4, 5, 6 e 7. Atualmente, a Secretaria mantém em seu sítio, esclarecimentos sobre o *iter* a ser percorrido para se obter o Programa de Desenvolvimento Industrial, que, com as sucessivas alterações legislativas, foi sendo alterado, de modo que, por exemplo, o Programa atende pela sigla

O contribuinte, como se vê, precisou atender a inúmeras exigências legais, seguir um determinado *iter* pré-estabelecido, fundamentar seu pleito com dados substanciais, e sujeitar-se à fase de análise técnica do órgão competente – CODEIC, até decisão final de aprovação do projeto. *Contrario sensu*, para se rever o ato de concessão, mister que o devido processo legal fosse rigorosamente observado. Isso significa dizer que, na hipótese de revisão, restrição ou cancelamento do ato administrativo de concessão do benefício, ao contribuinte deveria ser assegurado todos os procedimentos úteis e necessários para que pugne pelo direito de prevalência do mesmo. Dessa premissa, extraímos duas nítidas assertivas: a primeira, da inadequação de revisão do benefício, por ato singelo e sumário, e, a segunda, que de eventual ato revisor, restritivo ou extintivo do direito, somente se desse por órgão competente. Isso, em nosso entender, está contido na ideia de devido processo legal. Humberto Ávila, abordando sobre benefícios fiscais inválidos, trabalha essas idéias, contudo, dividindo-as em três observâncias, para ele, indispensáveis, no que toca a revisão de atos administrativos, sendo, a primeira, seguir um procedimento; a segunda, um procedimento regular e, a terceira, um procedimento próprio. De um trecho de sua publicação, destacamos algo pertinente ao aqui defendido:

Para exercer a prerrogativa de rever seus atos, dentro dos limites substanciais estabelecidos pelo ordenamento jurídico, a administração deve seguir um *procedimento*. Tratando-se do ato administrativo que repercute na esfera individual, é vedada a revisão unilateral da administração. Trata-se, pois, de um requisito procedimental que procede, lógica e cronologicamente, a própria decisão da administração de anular ou revogar o benefício fiscal supostamente inválido. Os atos administrativos presumem-se legítimos. Se assim é, somente um procedimento prévio pode afastar essa presunção, e proporcionar condições para que a administração possa decidir se há mais razões para revisar ou para manter o ato. O essencial é que a decisão sobre a revisão do ato seja resultado de um procedimento e não de uma suposição antecipada da autoridade revisora.<sup>240</sup>

Mas, no caso concreto, além daquelas providências, aprovado o projeto,

---

PRODEIC e o Conselho atende pela designação Conselho de Desenvolvimento Empresarial – CEDEM.

<sup>240</sup> ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes. **REDAE - Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-HUMBERTO%20AVILA.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2012, ps. 3 e 4.



precisou o contribuinte, efetivamente, realizá-lo, ou seja, colocá-lo em prática. Então, o que se deu, no caso em tela, foi a instalação do que constara no projeto aprovado pelo CODEIC, dispendendo para isso, o contribuinte, todo seu esforço estratégico, operacional e financeiro. Estratégico, em focar todo seu vigor naquela planta industrial idealizada para aquele local específico, apto a ser implementado segundo as especificidades projetadas; operacional, porque todos os recursos humanos, maquinários e tecnologia, foram deslocados e empregados, também, para aquele empreendimento específico; e, financeiro, porque, os recursos, próprios ou não, foram destinados à implementação daquela planta industrial, tal como aprovada, adquirindo equipamentos industriais, cultivando o plantio de cana-de-açúcar<sup>241</sup>, ampliando a aquisição de propriedades agricultáveis (produção própria), entabulando ajustes de plantios em áreas de parceiros (parcerias agrícolas) e/ou estimulando o plantio de cana-de-açúcar por terceiros (fornecedores). Essa descrição sucinta da cadeia produtiva assumida pelo contribuinte, declara a complexidade que sujeitou-se o contribuinte para ver o projeto aprovado pelo órgão estadual competente – CODEIC, e, também, a porfia para executá-lo de modo satisfatório, alcançando os objetivos previamente identificados. Não se pode deixar de sobrelevar que, cumpridas todas essas exigências iniciais, o contribuinte usufruia, ao longo de anos (prazo de carência), do referido benefício fiscal-financeiro (PRODEI), segundo o regramento próprio do benefício, *i.e.*, recolhendo parte do ICMS apurado e financiando o saldo do citado imposto no prazo estabelecido no contrato com o Estado de Mato Grosso. Isso se dava, mediante o regular relacionamento institucional com a Administração Tributária estadual, através, por exemplo, de escrituração tributária própria do ICMS (entradas, saídas, apuração, declarações, emissão de documentos fiscais, etc), frisa-se, tudo em razão da lei de fomento à industrialização. Oportuno, então, lembrar Humberto Ávila para quem, “no caso de normas que induzem o comportamento do particular, este age porque o Estado o incentivou a fazê-lo; frente a normas que instituem promessas em troca de ações, o particular age porque o Estado prometeu algo em contrapartida”<sup>242</sup>.

Misabel Derzi, pontuando esse tema, escreveu com propriedade:

---

<sup>241</sup> Matéria prima do açúcar e do Álcool Etílico Anidro Carburante – AEAC e Álcool Etílico Hidratado Carburante – AEHC.

<sup>242</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica, Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 409.

Existe um reforço especial da confiança nas leis tributárias incentivatórias, de direção e intervenção econômicas, que direcionam as ações do contribuinte para certos empreendimentos e investimentos, sob a promessa de benefícios tributários. Em especial quando tais benefícios se concretizarem em certo prazo no futuro. O cancelamento de tais leis, de forma surpreendente, faz aflorar o princípio da confiança em toda sua pujança, já que se pode oscilar entre as consequências positivas e negativas da responsabilidade. Ou o Estado respeita o prazo concedido, originalmente, ao benefício, ou revoga-o, mediante proteção negativa, resolvendo-se a matéria em indenização por perdas e danos. Entre nós, é verdade, a lei proíbe mesmo a revogação de isenções, tal a segurança jurídica atendida, se foi concedida sob condição onerosa e a prazo certo (conforme art. 178 do Código Tributário Nacional).<sup>243</sup>

O cenário, contudo, se revelou avesso: a Administração Tributária, ignorando o relevo da relação existente entre o contribuinte e o Estado, considerou cancelado o benefício fiscal-financeiro. Num só ato se desacreditou uma política pública estabelecida por lei, uma relação jurídica firmada entre o contribuinte e o Estado e toda uma ação empresarial gerada e desenvolvida sob os limites e garantias previamente pactuadas. Não é sem razão que Derzi Machado prelecionou ser “essencial a educação de fiscais e agentes da administração tributária, altamente especializada, para o exercício eficiente de controle.”<sup>244</sup> Uma ação dessa, não é só inoportuna, é antijurídica, porque viola direitos fundamentais pactuados, sólidas expectativas e assola a confiança indispensável do contribuinte frente ao Estado.<sup>245</sup> Nessa passo, é que emerge, com toda a força, a prevalência do princípio da segurança jurídica, como assegurador de direitos, mas, além disso, como instrumento de defesa do contribuinte. Ricardo Lodi Ribeiro diz que:

A dignidade da confiança vai se revelar pelos prejuízos advindos para o contribuinte em caso de perda de incentivos fiscais relacionados a investimentos financeiros por ele já efetivados. Assim, uma maior proteção se dará aos benefícios fiscais condicionados,

<sup>243</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado, **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**, Noeses, São Paulo, 2009, ps. 393/394.

<sup>244</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A Fiscalização Tributária em um Estado Democrático de Direito. **Seminário: Fiscalização Tributária**. Contexto, Práticas e Tendências. BID-UCP/PNAFE - Ministério da Fazenda (p.22), in [www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/.../Fisc-Democ-Misabel.doc](http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/.../Fisc-Democ-Misabel.doc)

<sup>245</sup> Nesse particular Ávila ao tratar da configuração da proteção da confiança, assevera que “Se todos os elementos não estão presentes, não há falar em proteção da confiança. Se todos estão presentes, garantida deve ser a confiança existente”. E indaga: “Mas, se todos estiverem presentes, alguns em pouca intensidade, outros em maior, deve haver ainda assim, proteção da confiança?” E, então, “propõe que todos os elementos do princípio da proteção da confiança (base da confiança, confiança, exercício da confiança e frustração da confiança) têm que estar presentes, mas a fraca intensidade de um deve ser compensada pela alta intensidade de outro, de modo que, na média, possa ser possível afirmar a densidade mínima dos seus pressupostos.” (Idem, p. 402).

onde a dignidade da proteção se faz mais intensa, em razão das obrigações que o contribuinte teve que cumprir para ter direito ao favor legislativo. É que estes possuem uma natureza bilateral que não pode ser desconsiderada. Não seria lícito que a Administração atraísse o particular para que investisse em projeto no qual está presente também o interesse público e, num momento seguinte, cumpridas as condições pelo particular, considerasse ilegítima a concessão do favor fiscal, motivador da atuação do contribuinte.<sup>246</sup>

Nesse contexto, ainda, se ajusta lição de Humberto Ávila quando, ilustrando o funcionamento do princípio da segurança jurídica e utilizando-se de uma metáfora, ensina:

O princípio da segurança jurídica, a seu turno, estabelece que as regras devem ser claras, estáveis e previsíveis. [...] O princípio da segurança jurídica, portanto, não propriamente fornece os pressupostos do jogo ou mesmo as suas normas, mas, em vez disso, institui os *pressupostos de funcionamento* das normas do jogo. Ele é a norma a respeito do funcionamento das normas, com a ulterior finalidade – não se perca nunca isto de foco – de garantir a respeitabilidade aos jogadores como serem humanos.<sup>247</sup>

O princípio da segurança jurídica, então, contempla em seu bojo o devido processo legal, que, por sua vez, é, a reunião de regras formais (competência, necessidade de cientificação de atos administrativos, direito de defesa técnica, de produção de provas, de recurso, de decisão por órgão competente, etc), a respeito do modo de se aplicar as regras de cunho materiais (propriedade do lançamento tributário, cabimento de multa, ocorrência do fato gerador, decadência, prescrição, regularidade ou não de ato administrativo, etc). Inobservado, restará ferido o princípio da segurança jurídica.

## 5.2. A (in)competência de Fiscal de tributos para cancelar benefício fiscal

Para responder a questão da competência funcional, destacamos, ainda mais, alguns pontos relevantes, pertinentes ao benefício fiscal-financeiro PRODEI, concendido pelo Estado de Mato Grosso, pela Lei nº 5.323, de 19 de julho de 1988, atinente ao tributo de competência estadual ICMS – Imposto sobre Circulação de

<sup>246</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** – Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2008, p. 245.

<sup>247</sup> **Segurança Jurídica, Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 651.

Mercadorias e prestação de Serviços de Transportes Intermunicipal, Interestadual e de Comunicação. A estrutura administrativa daquele ente federado é dotada de órgãos fiscais, dentre os quais, os fiscais do tesouro estadual ou, fiscais de renda, atribuindo-lhe, nos termos da legislação estadual, certas e determinadas competências de atuação<sup>248</sup>. O fiscal que formalizou o auto de infração era, de fato, agente público investido dessa função fiscalizatória, devidamente matriculado na Secretaria de Estado da Fazenda, como se viu no capítulo segundo. A partir disso, então, cabe a pergunta: a Administração Tributária, por meio de agente da Secretaria de Estado da Fazenda do Mato Grosso, poderia, de *per si*, como fez, cancelar o benefício fiscal-financeiro firmado entre o contribuinte e o Estado? A nosso ver, não. Agiu o fiscal além de sua competência legal? Para nós, sim. É isso que vamos demonstrar.

Principiamos nossa posição indo ao Código Tributário Nacional – CTN que dá a diretriz sobre esse particular, quando, no art. 194 e parágrafo único, prevê que:

Art. 194 - A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Por sua vez, no Estado de Mato Grosso, a legislação tributária apta a

<sup>248</sup> A propósito, vide o que dispõe o art. 9º da Lei Complementar nº 98, de 17 de Dezembro de 2001 (D.O. 17.12.01) que dispõe sobre o Plano de Cargos e Carreiras do Grupo Ocupacional TAF – Tributação, Arrecadação e Fiscalização, da Secretaria de Estado de Fazenda: “Art. 9º Compete aos Fiscais de Tributos Estaduais: I - homologar e constituir, mediante lançamento, o crédito tributário sobre tributos de competência do Estado; II - manifestar-se em Processo Administrativo Tributário - PAT; III - participar como membro dos Órgãos de Julgamento de Processos Administrativos Tributários - PAT; IV - controlar, acompanhar e proferir parecer em processos tributários; V - executar quaisquer procedimentos fiscais para verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, podendo apreender mercadorias, livros, documentos e quaisquer bens móveis que comprovem indícios de sonegação ou ilícitos fiscais; VI - executar plantão nas Unidades Operativas de Fiscalização, de Atendimento ao Contribuinte e/ou em outros Órgãos da Administração Pública, que atuem em parceria com a Secretaria de Estado de Fazenda; VII - elaborar, executar, monitorar e avaliar os projetos e programas de fiscalização e controle da situação cadastral ou econômico-fiscal, facilitando a aplicação dos métodos de gerenciamento das diretrizes e da rotina; VIII - gerir informações econômico-tributárias; IX - prestar e/ou participar de equipes de consultoria e assessoramento técnico à administração fazendária; X - formular, planejar e monitorar a implementação de políticas públicas na administração fazendária; XI - representar a Secretaria de Estado de Fazenda junto a Órgãos ou grupos de estudo no âmbito nacional ou internacional, relacionados à administração financeira e/ou tributária.”

regular tal matéria competencial à época, era a Lei nº 2.731 de 19 de dezembro de 1966<sup>249</sup> que instituiu o Código Tributário do Estado – CTE, conjugado com algumas outras leis, prevendo, no seu art. 97, a respeito da competência tributária que “A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Fazenda, e seus Departamentos, e de modo especial aos Fiscais de Rendas e Inspetores Fiscais.”<sup>250</sup> Ainda, como destacado pelo próprio fiscal que formalizou o auto de infração cancelando o benefício fiscal-financeiro, pode-se extrair autorização de competência aos fiscais pelo que está disposto no art. 36 da Lei estadual nº 7.098/98<sup>251</sup>: “A fiscalização, a homologação do lançamento espontaneamente efetuado e o lançamento de ofício do imposto competem privativamente aos Fiscais de Tributos Estaduais.” Esses textos legais dão mostras dos limites de atuação do fiscal. São delimitadores da abrangência de agir. Fiscalizar imposto, homologar e proceder lançamento. Ir além dessa previsão, é ferir a segurança jurídica do contribuinte. É o que Heleno Torres exprime:

A segurança jurídica das fontes do direito tributário corresponde à controlabilidade sistêmica das funções dos órgãos estatais na tarefa de produção de normas jurídicas. É pelos órgãos do Estado que os poderes são distribuídos e as competências materiais são concretizadas. E nenhuma autoridade que integre os órgãos do Estado pode agir para além dessa competência, com excesso ou desvio de poderes. Por isso, mais do que certeza quanto à existência e funcionamento dos órgãos estatais, a segurança jurídica das fontes perfaz-se pela confiabilidade e pelo controle dos câmbios de expectativas dos destinatários sobre os resultados de suas normas ou decisões produzidas.<sup>252</sup>

Pertinente lançar aqui, posição firme do Supremo Tribunal Federal, contrária à providências dessa envergadura, por ato unilateral:

Tratando-se da anulação de ato administrativo cuja formalização haja repercutido no campo de interesses individuais, a anulação não prescinde da observância do contraditório, ou seja, da instauração de processo administrativo que enseje a audição daqueles que terão modificada situação já alcançada. Presunção de legitimidade do ato administrativo praticado, que não pode ser afastada unilateralmente, porque é comum à Administração e ao particular.<sup>253</sup>

<sup>249</sup> Com base na Emenda nº 18, de 1º de dezembro de 1965 à Constituição Federal.

<sup>250</sup> Esse artigo inicia o Capítulo XII da referida lei, contido no Livro II que trata do ICMS.

<sup>251</sup> De 30 de dezembro de 1998 (D.O. 30.12.98). Consolida normas referentes ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

<sup>252</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: RT, 2011, p. 342.

<sup>253</sup> RE nº 158.543-9/RS, acórdão publicado. no DJ de 6 de outubro de 1995. Rel. Min. Marco Aurélio.

Mas não é só o aspecto do ato de cancelamento ter sido praticado unilateralmente que se torna relevante aqui. Observando os dispositivos legais, tanto do Código Tributário Nacional, como das leis estaduais, podemos entender inexistir autorização legislativa aos agentes fiscais - como o que formalizou o cancelamento de benefício fiscal – para atuar nas circunstâncias e condições encontradas. Esse entendimento emerge, após destrinçar os textos legais. Note que o art. 194 do CTN faz menção à legislação tributária, como a que regulará “a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização e sua aplicação”. Se somente as leis pertinentes a matérias tributárias é que devem regular as “competências e poderes”, parece plausível imaginar que tais competências e poderes às autoridades com escopo de “fiscalização e sua aplicação” são direcionadas, igualmente, a matérias de ordem tributária, até porque, o art. 194 inaugura o Título IV do referido *Codex* intitulado de “Administração Tributária”. Kiyoshi Harada corrobora essa perspectiva quando diz que a:

Administração tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.<sup>254</sup>

Essa assertiva confirma que a administração tributária atua em razão da arrecadação tributária, utilizando-se os meios possíveis para dar azo a essa finalidade. A própria definição de fiscalização, na pena de Eduardo Sabbag é “ação estatal que, orientada pelo princípio da isonomia, deverá identificar o (des)cumprimento das obrigações tributárias, punindo o comportamento indesejado e, em caráter pedagógico, dissuadindo o contribuinte omissor e recalcitrante da insistência no inadimplemento obrigacional.”<sup>255</sup> Com as leis estaduais não é diferente. Do Código Tributário estadual se extrai que a fiscalização do imposto (no caso, o ICMS), compete “de modo especial” aos fiscais de rendas e inspetores fiscais. No mesmo sentido, o art. 36 da Lei 7.098/98 atribui aos fiscais providências relacionadas à “fiscalização, homologação do lançamento espontaneamente e o lançamento de ofício do imposto”. A fonte – legislação tributária – atende às relações de ordem tributária, porque é exatamente essa a finalidade e o desiderato atribuído

---

<sup>254</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, p. 395.

<sup>255</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 913.

pela legislação à autoridade administrativa tributária. Nem poderia ser diferente. Fiscal de rendas ou de tributos deve ter atribuição e formação técnica interna eminentemente tributária.

Disso, a indagação: sim, mas o que se está tratando não é justamente de matéria tributária? O que se deu não foi um cancelamento de benefício fiscal? Se positivo, então, o fiscal autuante tinha competência para tanto, certo? A nosso ver não. É preciso lembrar que o PRODEI foi instituído por lei de iniciativa do Executivo, como destacado alhures na mensagem do Governador dirigida à Assembleia Legislativa, justificando as razões da lei, e, ela, salvo o fato de ter por base o financiamento do ICMS, revela-se uma política pública, ao mesmo tempo, relativa a matéria de ordem econômica e social, à medida em que tem por escopo o desenvolvimento do Estado, a industrialização e desenvolvimento do agronegócio, atração de novas indústrias, fixação do homem no campo, geração de empregos e o aumento da renda. Interessante, nesse contexto, lembrar que Gilberto Bercovici, citando Sônia Draibe aduz ser patente “a incapacidade de técnicos e burocratas estabelecerem a partir da Administração Pública a unidade das políticas econômicas e sociais do Estado”<sup>256</sup>. Não é sem razão que desde o início desse trabalho estamos destacando tratar-se, o caso sob análise, de um benefício fiscal-financeiro. Fiscal porque tem por base do programa o ICMS e financeiro por significar um financiamento do saldo não recolhido, ao longo de um determinado prazo e sob certas condições<sup>257</sup>. Mas não é só isso, também temos destacado a finalidade do programa, qual seja, a promoção do desenvolvimento econômico do Estado. E, nesse ponto, fiscal de rendas nenhum tem como avaliar o dano que sua ação pode causar, ao Estado, sim, mas, muitas vezes irreparavelmente, ao contribuinte. Humberto Ávila nessa linha diz que:

Esse requisito é importante no que se refere aos benefícios fiscais. Se os benefícios fiscais forem onerosos, por estabelecerem condições a serem implementadas por ambas as partes, o fiscal de tributos não pode, simplesmente, desconsiderar seus efeitos e proceder à direta lavratura do auto de lançamento. Como o objetivo do procedimento administrativo tributário consiste em analisar a

<sup>256</sup> Constituição Econômica e Desenvolvimento – Uma Leitura da Constituição de 1988, São Paulo, 2005, p. 78.

<sup>257</sup> Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104. (Alterado pela LC-000.024-1975).

legalidade do auto de lançamento, ele será instrumento inadequado para a avaliação de todas as implicações do benefício fiscal.<sup>258</sup>

Lição de Heleno Taveira Torres, também é muito apropriada nessa vertente:

Cabe ao ordenamento jurídico criar condições de *segurança jurídica material* na ordem econômica e conferir aos particulares meios para que estes possam atuar com legítima expectativa de confiança no seu funcionamento. E entre outros valores, igualmente relevantes, a *previsibilidade* das condutas fiscais tem forte impacto sobre a organização de negócios, atividades econômicas e condutas várias dos contribuintes.<sup>259</sup>

Além desse aspecto, mas, ainda sobre a legislação tributária no que pertine à Administração Tributária (fiscalização), é relevante destacar o fato de que a diligência do fiscal se deu mediante a análise e confronto do Termo de Acordo e da Escritura Pública de garantia hipotecária ao PRODEI, resultando daí, a interpretação quanto a intempestividade no oferecimento da garantia exigida, concluindo pelo cancelamento do benefício fiscal-financeiro em auto de infração. Não se olvida aqui, porque primário, que a obrigação tributária revela-se em principal e acessória (art. 113 do CTN). Quanto a esta, “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” (art. 113, § 2º do CTN). Também neste particular é necessário destacar que ela se origina da “legislação tributária”, “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Como já dissemos, o PRODEI é, primeiramente, regido por lei de natureza não tributária. Uma lei que criou e regulou a formatação do Programa. Essa política pública de benefício fiscal-financeiro do Estado emergiu do Executivo com contornos próprios e com ênfase não na matéria tributária, e por ele a ser administrado, através da gestão de órgão afeito à matéria econômica, como o CODEIC<sup>260</sup>. Mais: na lei, sequer se encontra a palavra “imposto”, “ICMS”, diretamente. O único dispositivo legal nela inserto que diz respeito à questão fiscal é o art. 6º, inciso I que, justamente, remete ao cumprimento

<sup>258</sup> ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes, REDAE. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, nº 4, Nov a Dez/2005 e Jan/2006, – Salvador – Bahia – Brasil, p.5.

<sup>259</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: RT, 2011, p. 115.

<sup>260</sup> Art. 8º O Programa será administrado pelo CODEIC. (Lei nº 5.323, de 19 de julho de 1988). Posteriormente passou a ser designado de CEDEM – Conselho de Desenvolvimento Empresarial.



de obrigações fiscais, principal e acessória para cancelamento do Programa<sup>261</sup>. Isso ratifica nossa tese. O que o fiscal encontrou foi disparidade - a seu ver, como demonstraremos adiante – entre a previsão constante em cláusula do Termo de Acordo quanto a data para oferecimento de garantia e o efetivo registro da garantia, seja por meio da Escritura Pública de garantia, ou por meio de “Portaria” da Administração Pública publicada, revelando a garantia ofertada, e isso, enfatizamos, não é obrigação tributária acessória. Essa, em termos práticos, é caracterizada por emissão de notas fiscais, escrituração de livros fiscais, entrega de declarações, não tráfegar com mercadoria desacompanhada de documento fiscal idôneo, não obstar o acesso da fiscalização, etc. Esses documentos manuseados pelo fiscal, no entanto, não dizem respeito à relação jurídico tributária. Portanto, resultando a diligência do agente de rendas em fiscalização de documentos de natureza não tributária, estava despido de competência para cancelar o benefício fiscal-financeiro do contribuinte.

Desse esforço concluímos que o fiscal, agente da Secretaria de Estado da Fazenda, não poderia, de *per si*, cancelar o benefício fiscal-financeiro firmado entre o contribuinte e o Estado porque, como demonstrado, a revisão / extinção de ato administrativo dessa envergadura não poderia se dar por ato unilateral, já que previsto em lei a gestão do Programa por um Conselho – CODEIC. Mas, não só. Também, porque a matéria objeto da análise pelo agente da Administração Tributária tratava, primordialmente, de natureza econômico-social, pois, tinha como escopo o fomento industrial nos limites daquela unidade federada, com fim de gerar desenvolvimento econômico ao Estado, aumento de vagas de emprego, ocupação da mão-de-obra local, manutenção do homem no campo através do aproveitamento da matéria-prima, dentre outros elencados na lei específica e, o fiscal, tinha sua ação delimitada pelas leis tributárias de modo vinculado, o que, como vimos, não alcançava o PRODEI.

### **5.3. A (in)competência do Órgão de Julgamento de Processo Administrativo Tributário – OJPAT (1º e 2º grau) para confirmar tal ato administrativo de cancelamento**

A linha argumentativa aqui desenvolvida é semelhante à discorrida no item anterior, embora, aparentemente mais difícil de crédito, se, e apenas se,

---

<sup>261</sup> Art. 6º Os benefícios previstos nesta lei serão cancelados a qualquer tempo quando: I - não forem cumpridas as obrigações fiscais, principais e acessórias;

observados os fatos sem o cuidado necessário. Isso porque, tratando-se de uma decisão definitiva proferida em 2º grau administrativo, por um Conselho, depois de um longo trâmite e volumoso processo, parece realmente complexo concluir pela impropriedade da decisão. Mas, apenas aparente essa impressão, como mostraremos.

Valendo-nos, de pronto, do art. 5º, LIII, contido no Título II da Constituição Federal que preceitua que “ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente”, afirmamos que o OJPAT, que tem por cúpula o Conselho de Contribuintes, não detinha competência para conhecer, processar e manter o ato firmado pelo fiscal do tesouro estadual, de cancelamento do benefício fiscal-financeiro, mediante julgamento. Tal dispositivo constitucional, prenuncia a promoção da segurança jurídica sobre essa matéria. Tal asserção não significa despreço ao órgão de julgamento administrativo tributário estadual, apenas, que a matéria não era de sua alçada. Para demonstrar isso, reportamo-nos à Lei estadual nº 7.609/2001 que dispunha sobre o Processo Administrativo Tributário naquela unidade federal à época. No art. 53 da referida lei encontramos a seguinte disposição: “Ao CAT compete: I - promover o controle da legalidade das ações fiscais, julgando os recursos voluntários e de ofício, que lhe forem submetidos; II - elaborar e publicar ementas relativas aos processos que julgar.”<sup>262</sup> Na mesma linha são os preceitos extraídos do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Mato Grosso<sup>263</sup>, vigorantes à ocasião, quanto a matéria competencial<sup>264</sup>.

---

<sup>262</sup> Esse artigo está inserido no Capítulo III da mencionada lei, que tem o seguinte título: Do Conselho Administrativo Tributário.

<sup>263</sup> Portaria Circular nº 42/83.

<sup>264</sup> Art. 1º - O Conselho de Contribuintes do Estado de Mato Grosso, com sede em Cuiabá, Capital do Estado, jurisdição em todo o território do Estado, com a finalidade de distribuir a justiça fiscal, na esfera administrativa, é um órgão de julgamento em segunda instância, dos processos de natureza tributária, funcionando junto à Secretaria da Fazenda, com subordinação administrativa, formado de representantes da Fazenda Estadual e dos Contribuintes. Art. 2º - Compete ao Conselho: I - Julgar os recursos ordinários, voluntários e ex-officio, de decisões de primeira instância, via administrativa e forma contraditória, sobre lançamentos e incidência de impostos, taxas, contribuições de melhoria e acréscimos legais, assim como sobre a legitimidade de aplicação de multas por infração à legislação tributária do Estado; II - Julgar os pedidos de reconsideração; III - Julgar os pedidos de revisão; IV - Emitir parecer, quando solicitado pelo Secretário da Fazenda sobre questões fiscais e outros assuntos de interesse do fisco e dos contribuintes; V - Representar o Secretário da Fazenda, propondo a adoção de medidas tendentes ao aperfeiçoamento da legislação tributária e que objetivem a justiça fiscal e a conciliação dos interesses do contribuinte e da Fazenda Nacional.

Desses dispositivos normativos, destacamos as seguintes expressões que sintetizam o âmbito da competência do Conselho de Contribuintes, sendo: “justiça fiscal”, “natureza tributária”, “funcionando junto à Secretaria da Fazenda”, “lançamentos e incidência de impostos, taxas, contribuições de melhoria”, “infração à legislação tributária”, “Secretário da Fazenda”, “questões fiscais”, “assuntos de interesse do fisco”. Dessa síntese, vê-se repercussão sobre matérias eminentemente tributárias, não dando margem ao conhecimento de matérias alheias à esse âmbito, por mais próxima que seja a outra matéria, como por exemplo, financeira, econômica, etc. Humberto Ávila, ao escrever sobre o assunto em tela, não deixou de se pronunciar sobre essa particularidade:

Com efeito, a administração tributária não é competente para avaliar, por exemplo, a importância econômica ou social de um benefício fiscal para o interesse público. Nesse sentido, o procedimento administrativo adequado é aquele que tenha e possa ter por objeto o próprio benefício fiscal, em todas as suas dimensões, e não somente no seu aspecto tributário. O procedimento deverá, pois, compreender o ato administrativo questionado e deve ser dirigido por autoridades que detenham competência hierárquica para tanto.<sup>265</sup>

Poder-se-á discordar afirmando que ao proceder o fiscal com o lançamento do ICMS não recolhido, porque incentivado por certo prazo e sob determinadas condições, converteu a matéria do PRODEI, mesmo que originariamente não fosse, em tributária, autorizando, portanto, o OJPAT (1ª e 2ª instância administrativa), conhecer e julgá-la. Entrementes, ainda que essa seja a solução mais simples, não é a mais adequada, nem a mais razoável. A primeira ação do fiscal, desprovida de competência, não pode, por rigor, promover competência a outro órgão que, não fosse o despropósito do lançamento, originalmente não teria competência.

A legislação estadual, ao criar o PRODEI através da Lei nº 5.323, de 19 de julho de 1988, dispôs, em seu art. 8º que “O Programa será administrado pelo CODEIC.” Este, é o Conselho de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato

---

<sup>265</sup> ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes, REDAE. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, nº 4, Nov a Dez/2005 e Jan/2006, – Salvador – Bahia – Brasil, p.5.

Grosso. Com as sucessivas reformas isso não foi alterado, mas, alguns novos dispositivos foram inseridos na legislação pertinente ao PRODEI, dentre os quais, o art. 14 contido na Lei nº 6.896, de 20 de junho de 1997 (D.O. 20.06.97), com a seguinte redação:

O PRODEI será administrado pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial - CODEIC, órgão colegiado integrante da estrutura da Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Mineração, criado pela Lei n 3.681, de 28 de novembro de 1975, como seu órgão gestor, sendo seu órgão executor a Secretaria de Estado de Fazenda a qual, com exclusão das competências indelegáveis, poderá terceirizar suas atribuições, respeitada a legislação vigente.

Tal como originariamente criado, a inserção desse novo texto normativo, antes mesmo da autuação que cancelou o benefício fiscal-financeiro, portanto, vigente à época, a gestão do PRODEI manteve-se sob o CODEIC. A introdução foi da Secretaria da Fazenda como órgão executor. Para muitos, isso significa legitimar a competência do OJPAT (em 1º ou 2º graus), para conhecer e julgar a matéria, porque, por dedução lógica, estaria o fiscal dotado de competência. Todavia, a questão merece uma análise mais detida, antes de conclusões precipitadas.

As divisões internas da Administração Pública constituem um sério entrave ao sucesso de uma política de desenvolvimento. Cada órgão administrativo é representante de interesses políticos distintos, com forças relativas diferenciadas a cada momento.<sup>266</sup>

A crítica de Bercovici sobre divisões internas dos órgãos da Administração Pública precisam ser entendidas no contexto exato do tratamento que lhe foi dado, sob pena de prejuízo quanto a análise das competências internas. Não é preciso ser muito conhecedor dos meandros da Administração Pública para saber que, no âmbito dos Estados, as Secretarias de Indústria e Comércio dos entes federados se esforçam ao máximo para atrair investimentos, visando o desenvolvimento industrial, tecnológico, do agronegócio, entre outros, mantendo sempre uma relação estreita com o segmento produtivo, ao passo que as Secretarias de Fazenda, por seu turno, visam, sempre os recordes de arrecadação, estatuidos controles cada vez mais rígidos, com escopo de evitar a perda de

<sup>266</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, ps. 77 e 78.

recursos ao erário público. Essa disputa, pois, é que, além de estorvo ao êxito da política de desenvolvimento, como denunciado por Bercovici, redundará em prejuízo do cidadão em geral, e do contribuinte especificamente, nas relações com o ente público. O caso sob análise revela isso. Luciano Amaro, ao discorrer sobre esse conflito, atesta nossa conclusão:

que ressalta a necessidade de haver pertinência entre o trabalho da fiscalização e a situação da pessoa fiscalizada, se se trata de pessoa que, dada a sua condição, natureza, atividade etc., não está nem pode estar no polo passivo de uma relação jurídica, em razão da qual se possa dela exigir alguma prestação (pecuniária ou não). Aqui, a fiscalização mais do que inútil, poderá veicular abuso.<sup>267</sup>

Na mesma direção, Heleno Torres narra que:

A divisão de poderes por meio de órgãos estatais é uma conquista da segurança jurídica, preservada pela hierarquia orgânica e pela tipicidade das competências no interior do ordenamento. Nenhum poder ou órgão estatal recebe poderes ilimitados.<sup>268</sup>

Então, um exame apurado do citado art. 14 da Lei estadual nº 6.896, de 20 de junho de 1997, não permite concluir atribuição de competência ao OJPAT (1º ou 2º graus), para conhecer e julgar a matéria, sobre argumento de que, nesse caso, estaria o fiscal dotado de competência. Um é órgão gestor, o outro executor. Com perdão da obviedade, gestor gere, administra. Executor, executa. O entendimento é: aquele decide, aprova, determina diligências, cancela. Este, executa, segundo determinado. Mesmo para quem crê que as expressões apresentem significados semânticos parecidos, da análise sistemática das normas pertinentes ao PRODEI, resulta que a *mens legis* quis manter o Programa debaixo do bastão da Secretaria da Indústria e Comércio - SIC, cujo Secretário, titular da pasta, é o Presidente do CODEIC.

O Decreto nº 1.828/97, dispõe em seu artigo 19, o seguinte:

O CODEIC, mediante relatório da Secretaria de Estado da Fazenda de Mato Grosso, acompanhará a implementação e o cumprimento

<sup>267</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, p. 480.

<sup>268</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodologia da Segurança Jurídica no Sistema Constitucional Tributário. RT, São Paulo, 2011, p. 342.

das obrigações que incumbirem ao contribuinte como decorrência do benefício concedido, podendo, a qualquer momento, declará-la nula, suspensão ou revogá-la, em caso de descumprimento das obrigações assumidas para a concessão de incentivo, observado o § 2º, do art. 11 deste Decreto.

São muitas outras razões para concluir que a competência para tratar do benefício fiscal-financeiro do contribuinte não era do OJPAT, mas sim, do CODEIC: o nome do Programa é revelador – “Desenvolvimento Industrial do Estado”; O art. 1º da Lei nº 6.896, de 20 de junho de 1997, expõe como “objetivo fomentar o desenvolvimento industrial”; o § 2º do art. 3º da referida lei, “autoriza o CODEIC, diante relevante interesse para o desenvolvimento econômico e social, a geração de emprego e renda, conforme objetivos do Plano Plurianual de Desenvolvimento, alterar os prazos na lei, para até 15 (quinze) anos e aprovar projetos de implantação de capacidade produtiva ou reativação de empreendimentos industriais paralisados há mais de 02 (dois) anos”; hipóteses de cancelamento quando “II - não for cumprida a proposta aprovada pelo CODEIC; IV - ocorrer a inobservância das legislações vigentes ou outros fatores julgados predominantes pelo CODEIC;” dentre outras. Talvez, a prevista no art. 2º do Decreto nº 2.611 de 22 de maio de 2001, seja a mais direta nesse sentido:

Consideram-se como de relevante interesse para desenvolvimento industrial do Estado os investimentos que atenderem, total e parcialmente, na intensidade a ser medida pelo CODEIC, o seguinte elenco de prioridades:

- I - geração de oferta de postos de serviços para a mão-de-obra disponível no Estado;
- II - utilização de matéria-prima e/ou outros recursos disponíveis no Estado;
- III - suprimento de demanda interna do Estado e/ou geração de excedentes exportáveis;
- IV - melhoria do nível tecnológico de atividade desenvolvida no Estado;
- V - aumento da arrecadação de tributos;
- VI - preservação à melhoria do meio - ambiente.

Somente um órgão como o CODEIC, com capacidade de análise desses dados econômicos e sociais, tem capacidade de apreciar matéria alheia à estritamente tributária, até porque, foi assim que lhe foi reservada competência, consoante se observa em seu regimento (art. 1º)<sup>269</sup>, aliada à formação altamente

<sup>269</sup> Art. 1º. O Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial – CODEIC, instituído na forma do artigo 28 da Lei nº 3.681, de 28 de novembro de 1975, tem por finalidade: I- estudar, propor e opinar sobre as diretrizes e estratégias do desenvolvimento industrial e comercial do Estado; II - apreciar e julgar os pedidos de incentivos fiscais e financeiros de acordo com a legislação específica.

técnica e politicamente munida de suporte (art. 2º)<sup>270</sup> para decidir questões relacionadas aos temas econômicos e sociais preditos pela lei.

Além de todo esse arcabouço legislativo que converge para atestar a usurpação de competência, primeiramente por parte do fiscal, como vimos no item anterior deste capítulo, e, ato sequente, do OJPAT<sup>271</sup>, é relevante destacar que, esse mesmo órgão julgador que confirmou o cancelamento do benefício fiscal-financeiro, já havia se pronunciado em sentido contrário, atestando a competência do CODEIC, quando assentou que:

A lavratura do auto de infração exigindo integralmente o valor do tributo, s.m.j., antecipa-se a decisão do órgão gestor do programa que é o CODEIC, órgão com poderes para cancelar os benefícios concedidos pelo PRODEI.<sup>272</sup>

O conjunto de fatores normativos, temáticos, doutrinários e mesmo de decisões administrativas firmadas pelo Conselho de Contribuintes de Mato Grosso, nos faz concluir a proposição de que o princípio da segurança jurídica assegura a impossibilidade de conhecimento da matéria pelo OJPAT (1º e 2º graus) do ato de cancelamento do benefício fiscal-financeiro por parte do fiscal e, por consequência, o julgamento mantendo o lançamento do ICMS do período financiado.

---

<sup>270</sup> Art. 2º O Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial – CODEIC, compõe-se dos seguintes membros: I – Secretário de Estado de Indústria, Comércio e Mineração; II – Secretário de Estado de Planejamento e Coordenação Geral; III – Secretário de Estado de Fazenda; IV – Secretário de Estado de Agricultura e Assuntos Fundiários; V – Secretário Especial do Meio Ambiente; VI – Secretário Extraordinário de Desenvolvimento do Turismo; VII – Procurador Geral do Estado; VIII – Presidente do Banco do Estado de Mato Grosso S.A; IX – Presidente da Federação das Indústrias no Estado de Mato Grosso; X – Presidente da Federação do Comércio do Estado de Mato Grosso; XI – Presidente da Federação da Agricultura do Estado de Mato Grosso; XII – Presidente da Federação das Associações Comerciais do Estado de Mato Grosso; XIII – Presidente da Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas do Estado de Mato Grosso; XIV – Presidente da Associação Mato-grossense dos Municípios; XV – Presidente do Sindicato dos Hotéis, Restaurantes, Bares e Similares de Cuiabá.

<sup>271</sup> Que reúne a Unidade de Julgamento Singular – UJS (1ª instância administrativa) e o Conselho de Contribuintes – CC (2ª instância administrativa).

<sup>272</sup> Decisão nº 214/2002 proferida no PAT nº 002/99 alusivo ao AIIM nº 42.402

#### **5.4. A (in)segurança quanto ao prazo para oferecimento de garantia (omissão/dubiedade/contradição) e a consequente interpretação firmada em prejuízo do contribuinte**

O presente estudo analisa o cancelamento de benefício fiscal-financeiro do contribuinte matogrossense. A insegurança jurídica quanto a esse fato se mostrou tão reveladora que, nos autos, o fundamento quanto ao desrespeito à formalidade ou cumprimento do pacto, se deu de três modos diferentes. Um, pelo fiscal de tributos, outro, segundo o entendimento da julgadora de primeira instância administrativa e, o terceiro, segundo compreendeu o Conselho de Contribuintes, o que será adiante, demonstrado.

Como historiamos no capítulo segundo, o Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia foi assinado em 23 de julho de 1998, figurando como partes, de um lado, o Estado de Mato Grosso, representado pelo Secretário de Fazenda e o Presidente do CODEIC (Secretário da indústria, Comércio e Mineração – SICME), e, de outro, a empresa contribuinte como beneficiária, destacando-se desse instrumento, algumas cláusulas relacionadas à nossa análise aqui. A Cláusula Segunda intitulada “Do Valor do Benefício”, quanto ao início de fruição do benefício, dizia que:

CLÁUSULA SEGUNDA – DO VALOR DO BENEFÍCIO – À partir da assinatura do presente Acordo, a BENEFICIÁRIA fará jus ao prazo especial de pagamento do ICMS incentivado no período de apuração, conforme estabelecido no art. 2º da Lei 6.896, de 20 de junho de 1.997, e no artigo 2º do Decreto nº 1.828, de 14 de novembro de 1997, que será calculado tomando-se por base o determinado pela legislação no caso em tela, mensalmente, até o limite dos investimentos no valor de 12.280.000 (doze milhões, duzentos e oitenta e mil reais) correspondente a 12.777.026,32 UFIR's (doze milhões, setecentos e setenta e sete mil UFIR's e trinta e dois centésimos de UFIR), referente a julho/98 corrigido semestralmente, de acordo com a UFIR ou por outro índice que venha substituí-la. (sic)

O texto da Cláusula é indene de dúvida ao prever como início do gozo do benefício a assinatura do Termo de Acordo. Isso será essencial para nossa exegese mais adiante.



No que tange à garantia, propriamente dita, a Cláusula Sexta do Termo de Acordo, previa que:

CLÁUSULA SEXTA – DAS GARANTIAS - Para garantir o fiel e cabal cumprimento das obrigações estabelecidas neste Acordo, fica condicionada a BENEFICIÁRIA a dar ao ESTADO DE MATO GROSSO hipoteca em 2º grau do terreno em que se encontra instalada a indústria, considerando as construções e equipamentos vinculados no Contrato do PRODEI lavrado em 31.11.94, às folhas 102/109, livro 257, no Cartório do 6º Ofício, Cuiabá/MT, com a ressalva de que esta hipoteca passará, obrigatoriamente ao 1º grau quando do término da amortização do primeiro contrato do PRODEI de 31.11.94.

Ainda, a Cláusula Sétima “Das Obrigações da Beneficiária”, em seu inciso VIII, estipulava como obrigação do contribuinte: “apresentar a garantia estipulada pela vistoria, que passará a fazer parte integrante deste Acordo, procedendo a regulamentação necessária, inclusive a sua formalização em registro em órgão competente”.<sup>273</sup> Quanto ao Termo de Acordo, nada mais sobre início de fruição do benefício e oferecimento de garantias.

Outro instrumento de imprescindível exame é a Escritura Pública de Contrato de Concessão de Benefício com Garantia Hipotecária firmada em 20 de dezembro de 2002, também, figurando como partes, de um lado, o Estado de Mato Grosso, representado pelo Secretário de Fazenda e o CODEIC, e, de outro, a empresa contribuinte como beneficiária, cujas cláusulas, em sua maioria, praticamente repetiam as contidas no Termo de Acordo. Mas, guardar semelhança não significou, no caso, guardar identidade, com o que, nos detalhes, foram criadas obrigações diferentes e contraditórias sobre o mesmo objeto, abrindo-se margem à interpretação e, essa, se deu contrária ao interesse do contribuinte, favorecendo “interesse público”, conforme conseguimos captar do resultado final do PAT. De pronto, quanto ao início da fruição do benefício, na Cláusula Segunda da Escritura Pública que trata “Do Valor do Benefício” já se vê redação diversa da originalmente contida no Termo de Acordo, dizendo que:

CLÁUSULA SEGUNDA – DO VALOR DO BENEFÍCIO – A partir da publicação, em Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, de Portaria específica para instituição do benefício do PRODEI, assinada pelo

---

<sup>273</sup> PAT nº 4072, fls. 206.

Secretário de Estado de Fazenda e o Presidente do CODEIC, ou em prazo estipulado pela mesma, a BENEFICIÁRIA fará jus ao prazo especial de pagamento do ICMS incentivado no período de apuração, conforme o estabelecido no artigo 1º da Lei nº 7.367, de 20 de dezembro de 2000, regulamentada pelo Decreto nº 2.611, de 22 de maio de 2001, que será calculado tomando-se por base do disposto na Lei Complementar nº 087, de 13 de setembro de 1.996, no período determinado pela legislação no caso em tela, tendo como investimentos no valor de R\$ 12.280.000,00 (DOZE MILHÕES E DUZENTOS E OITENTA MIL REAIS).<sup>274</sup> (sic)

Fácil observar a mudança significativa no que diz respeito à previsão de início da fruição do benefício quando comparados os instrumentos Termo de Acordo e Escritura Pública de Concessão de Benefício com Garantia Hipotecária. Duas regras sobre o mesmo tema, com previsões distintas. Como destacamos acima, esse é um dos pontos nevrálgicos à questão da (in)segurança jurídica objeto de nosso trabalho. De destacar que nessa Cláusula Segunda da Escritura Pública constou que a fruição do benefício se daria “A partir da publicação, em Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, de Portaria específica para instituição do benefício do PRODEI [...]” Por sua vez, segundo o fiscal “em 08 de agosto de 2003 (para entrar em vigor em 1º/setembro/2003), data que foi publicada a referida portaria específica, fls. 147/148”.<sup>275</sup>

Antes, contudo, de dar as razões jurídicas desse entendimento, é importante ressaltar que a Cláusula Sexta da Escritura Pública que trata “Das Garantias”, identificou pormenorizadamente o bem ofertado em garantia<sup>276</sup>. Outrossim, é preciso destacar, em 14 de janeiro de 2003, a referida garantia foi

---

<sup>274</sup> PAT nº 4072, fls. 212.

<sup>275</sup> Fls. 332 do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT. Aqui, além da mudança de previsão quanto ao início do prazo de uso do benefício já destacado acima, duas particularidades sobressaem pertinentes e úteis à nossa análise: uma, o fato de o documento mencionado e publicado pelo Estado não corresponder a uma Portaria como previsto e dito; outro, o fato de tal documento não ser datado de 8 de agosto de 2003 como diz o fiscal, mas sim, de 4 de agosto de 2003. Isso se constata indo às fls. 147 e 148 dos autos, referidas pelo fiscal. À folha 147 consta um documento firmado pelo Secretário da Fazenda e pelo Presidente do CODEIC denominado “Comunicado nº 014/03 – PRODEI” que “comunica” que a empresa contribuinte está enquadrada no PRODEI consoante a legislação pertinente. À folha 148, consta página do Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, que publicou o “Comunicado nº 014/03 – PRODEI”, este sim, datado de 08 de agosto de 2003.

<sup>276</sup> Imóvel denominado São Nicolau, com 16 alqueires, ou seja, 38 há e 7200 metros, constituída pelos Lotes nºs 104-K, 104-L, 104-M e 104-N, no município de Jaciara/MT.

registrada junto ao Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis da Comarca de Jaciara/MT.<sup>277</sup>

Sobre o início de fruição do benefício, não é demais compor uma síntese das informações gerais suso descritas até aqui, colhidas dos instrumentos firmados pelas partes (Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia, Escritura Pública de Contrato de Concessão de Benefício com Garantia Hipotecária e Comunicado nº 014/03), objetivando a clareza das informações com que vamos trabalhar.

**Documento:** Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia  
**Assinatura:** Assinado em 23/07/98  
**Assunto:** Concessão de benefício instituído pela Lei 5.323/88, que criou o PRODEI (cf. Cláusula Primeira).  
**Início do benefício:** A partir da assinatura do Termo de Acordo (cf. Cláusula Segunda).

**Documento:** Escritura Pública de Contrato de Concessão de Benefício com Garantia Hipotecária  
**Assinatura:** 20/12/02  
**Assunto:** Concessão de prazo especial de pagamento de ICMS conforme Lei 5.323/88 (cf. Cláusula Primeira).  
**Início do benefício:** A partir da publicação, em Diário Oficial do Estado, de Portaria específica para instituição do benefício do PRODEI (cf. Cláusula Segunda).

**Documento:** Comunicado nº 014/03  
**Assinatura:** 04/08/03  
**Publicação:** 08/08/03  
**Assunto:** Comunica que a empresa identificada está enquadrada no PRODEI  
**Início do benefício:** A partir de 1º de setembro de 2003

Na mira de igualmente facilitar a compreensão das informações e dados acima apresentados, destacamos agora, nos quadros abaixo, os principais dados quanto às obrigações firmadas nos aludidos instrumentos relativos ao benefício, realçando, também neste particular, as disparidades existentes:

<sup>277</sup> Escritura às fls. 210/216 e Registro perante Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis às fls. 217 do Processo Administrativo Tributário nº 4072/MT

**Documento:** Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia

**Obrigação Contratada:** “Para garantir o fiel e cabal cumprimento das obrigações estabelecidas neste Acordo, fica condicionada a beneficiária a dar ao Estado de MT hipoteca em 2º grau.” (cf. Cláusula Sexta)

**Garantia:** “Terreno em que se encontra instalada a indústria, considerando as construções e equipamentos vinculados ao Contrato PRODEI lavrado em 31/11/94, às fls. 102/109, livro 257, no Cartório do 6º Ofício, Cuiabá/MT, com a ressalva de que esta hipoteca passará, obrigatoriamente ao 1º grau quando do término da amortização do primeiro contrato PRODEI de 31/11/94.” (cf. Cláusula Sexta)

**Data:** “Apresentar a garantia estipulada pela vistoria, que passará a fazer parte integrante deste Acordo, procedendo a regulamentação necessária, inclusive, a sua formalização em registro em órgão competente.” (cf. item VIII da Cláusula Sétima)

**Documento:** Escritura Pública de Contrato de Concessão de Benefício com Garantia

**Obrigação Contratada:** “Para garantir o fiel e cabal cumprimento das obrigações estabelecidas nesta escritura, a beneficiária dá ao Estado de MT, em hipoteca em 2º grau, para fins de direito, o bem avaliado globalmente.” (cf. Cláusula Sexta)

**Garantia:** “Imóvel denominado São Nicolau, com 16 alqueires, ou seja, 38 hectares e 7200 metros, constituído pelos lotes nº 104-J, e partes dos lotes nº 104-K, 104-L, 104-M e 104-N, no município de Comarca de Jaciara-MT, dentro das seguintes especificações [...]” (cf. Cláusula Sexta)

**Data:** “Apresentar a garantia estipulada pela vistoria, que passará a fazer parte integrante desta Escritura, procedendo a regulamentação necessária, inclusive, a sua formalização em registro em órgão competente.” (cf. item VIII da Cláusula Sétima)

Identificadas essas informações, inclusive com o auxílio do esquema acima, ilustraremos também, como dissemos *an passan* no início deste tópico, a respeito de como cada um dos personagens que atuou no feito enxergou irregularidade formal na concessão do benefício, de modo a concluir pelo cancelamento. Reprisamos que as posições diferenciadas sobre a mesma questão principiaram pelo fiscal de tributos, passando pela julgadora de primeira instância administrativa, até o Conselho de Contribuintes. Nítido que o entendimento adotado por cada um deles, sobre o mesmo fato, configurou-se desarmonioso, repercutindo, no que denominamos de ‘efeitos práticos’, isto é, as consequências a incidirem no caso concreto segundo a visão de cada um. A grade abaixo facilitará a visualização e compreensão da posição adotada por cada um:

**Personagem:** Fiscal do Tesouro Estadual – FTE

**Posição:** “Verificou-se que houve cancelamento automático do Termo de Acordo por falta de garantias – cláusula sexta” (fls. 3 do PAT nº 4072), resultando na cobrança, por meio de auto de infração, da parcela incentivada conforme previsão do benefício. O fundamento do cancelamento automático foi estribado no item I da Cláusula Nona do Termo de Acordo que tem por dicção: “O não cumprimento pela beneficiária de qualquer das obrigações estabelecidas na Cláusula Sétima acarretar-lhe-á as seguintes sanções: I – automático cancelamento dos benefícios concedidos”. (fls. 336 e 337 do PAT nº 4072).

**Efeito prático:** A conclusão pelo cancelamento automático resultou na compreensão de inexistência do benefício em todo o período fiscalizado - 01 de janeiro de 1999 a 26 de abril de 2004 e exigência integral do ICMS apurado.

**Personagem:** Julgadora de 1º grau administrativo - Unidade de Julgamento Singular - UJS

**Posição:** “Quanto a infração 3.1.1 [...] não cabe falar em cancelamento do benefício, porque pelo que se depreende de acurada leitura e exegese dos documentos acostados aos autos, o benefício sequer chegou a ser aprovado [...]. Assim, a autada não elidiu a condição suspensiva à eficácia do Termo de Acordo firmado em 23/04/1998 (fls. 204/206) quanto à concessão de Garantias, somente firmada em 20/12/2002 e somente teria vigência plena o Termo a partir da publicação no Diário Oficial do Estado, o que só ocorreu em 08/08/03, para entrar em vigor em 01/09/03, portanto, em período anterior a esta data a recorrente não tinha adquirido o direito ao incentivo PRODEI, tendo-o utilizado indevida e desautorizadamente.” (fls. 431/432 do PAT nº 4072)

**Efeito prático:** Considerando que a concessão de Garantias, foi firmada somente em 20/12/2002 através de Escritura Pública, com publicação no Diário Oficial do Estado do Comunicado 014/03 em agosto de 2003, para entrar em vigor em 01/09/03, a partir de quando, então, a empresa contribuinte passou a ter o benefício PRODEI, excluindo, portanto, da autuação os débitos relativos aos meses de 09/2003, 10/2003 e 11/2003 (fls. 435 do PAT nº 4072)

**Personagem:** Conselho de Contribuintes (2º grau)

**Posição:** “Em suma, tem-se como certo, que a beneficiária deverá apresentar a garantia estipulada, antes da concessão de benefício”, a uma, por entender que o próprio nome do Termo de Acordo sugerir “de concessão de garantia”; e, a duas, porque “a escritura pública de garantia hipotecária deveria ter sido formalizada, ou seja, lavrada e registrada nos respectivos Cartórios, antes da assinatura do Termo de Acordo de concessão de benefício com garantia celebrado [...]” (fls. 546 do PAT nº 4072)

**Efeito prático:** Considerou que a concessão se deu em agosto de 2003, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2003, caracterizando-se erro na fixação do valor da base de cálculo e exigência indevida do imposto nos meses de 09/2003, 10/2003 e 11/2003, na mesma linha da julgadora de 1ª instância.

Parece-nos suficiente o exposto linhas volvidas, para demonstrar, no caso concreto, as circunstâncias afrontosas à segurança jurídica do contribuinte quanto a seus direitos fundamentais protegidos pela Constituição Federal no Título dos Direitos e Garantias Fundamentais, contidos na Carta Republicana de 1988. Identificamos, no contexto, pluralidade de instrumentos contratuais para tratar da mesma questão; dispositivos contratuais sobre a mesma matéria, porém, com comandos diferentes, e, penalização do contribuinte por inércia ou demora da Administração Pública. O princípio da segurança jurídica, na incidência desses fenômenos, é atraído de modo a fundamentar a paridade na relação do particular com o ente público. Imperioso destacar nesse ponto as figuras da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, no dizer de Humberto Ávila, apoiado na obra de Max Rümelin, para quem, “são os três eixos da segurança jurídica”.<sup>278</sup>

Para enfrentar esse “estado de coisas” identificado acima, vamos nos valer do princípio da segurança jurídica, sua fonte, seus fundamentos e seus elementos, de modo a demonstrar que o que se deu no caso em tela, repercutiu afrontando tanto o Direito (*ordo*), como o direito do contribuinte. Para tanto, principiamos lembrando a figura de Estado de Direito definida por Carlos Ari Sundfeld, como:

o criado e regulado por uma Constituição (i.e., norma jurídica superior às demais), onde o exercício do poder político seja dividido entre órgãos independentes e harmônicos, que controlem uns aos outros, de modo que a lei produzida por um deles tenha de ser necessariamente observada pelos demais e que os cidadãos, sendo titulares de direitos, possam opô-los ao próprio Estado.<sup>279</sup>

Não podemos prosseguir, sem destacar que Heleno Taveira Torres não admite a derivação do princípio da segurança jurídica do Estado de Direito simplesmente, cunhando de “frágil comodidade reflexiva”<sup>280</sup> aos que assim pensam, pois, para ele, é do princípio do Estado Democrático de Direito que “sobressai sua função garantista dos direitos e liberdades fundamentais”.<sup>281</sup>

<sup>278</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica** – entre a permanência, mudanças e realização no Direito Tributário. Malheiros. São Paulo: 2011, p. 191.

<sup>279</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4.ed. 2ª tiragem. Malheiros, São Paulo: 2001, ps. 38 e 39.

<sup>280</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. RT, São Paulo, 2011, p. 121.

<sup>281</sup> TORRES, Heleno Taveira. *op. cit.*, p. 125. Em sua obra recente sobre a segurança jurídica, Humberto Ávila, embora reconheça e trabalhe o tema sobre a premissa do nosso Estado

Oportuno, realçar, nesse contexto, a posição do Supremo Tribunal Federal – STF a respeito:

Considera-se, hodiernamente, que o tema tem, entre nós, assento constitucional (princípio do Estado de Direito) e está disciplinado, parcialmente, no plano federal, na Lei n. 9.784, de 29.1.99 (v.g., art. 2º). Como se vê, em verdade, a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria justiça material.<sup>282</sup>

As questões presentes na situação enfrentada pelo contribuinte, conforme destacamos acima, serão doravante trabalhadas à luz da compreensão do princípio da segurança jurídica, antecipado em tópicos anteriores, algumas vezes referenciando princípios dele derivados (princípio da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da capacidade contributiva, do não confisco, da moralidade, da proteção da confiança legítima, da estabilidade das relações jurídicas e, até, a própria boa-fé), que o informam, pelos elementos extraídos de seu conteúdo. Objetivando demonstrar efetividade de proteção ao contribuinte, destacamos, as figuras da determinação, inteligibilidade ou certeza, a imutabilidade ou confiança e a previsibilidade, resignificadas com muita pertinência por Humberto Ávila como Cognoscibilidade (conhecimento do direito), Confiabilidade (base de confiança na relação) e Calculabilidade (capacidade de prever os efeitos do direito aplicável), razão pela qual adotamos tal nomenclatura.<sup>283</sup> E justifica:

---

Democrático de Direito, não é tão radical como Heleno Torres quanto a possibilidade da segurança jurídica derivar do Estado de Direito, como assevera: “Esse princípio não é apenas associado com a universalidade e com a não arbitrariedade do Direito, mas também com a exigência de que a atuação estatal seja governada por regras gerais, claras, conhecidas, relativamente constantes no tempo, prospectivas e não-contraditórias. Um Estado de Direito caracteriza-se igualmente pelo ideal de protetividades de direitos e de responsabilidade estatal, somente atingido por meio de um ordenamento inteligível, confiável e previsível [...] Se o Estado de Direito é a proteção do indivíduo contra a arbitrariedade, somente um ordenamento acessível e compreensível pode desempenhar essa função. O Estado de Direito ou é seguro, ou não é Estado de Direito.” (Ávila, Humberto. **Segurança Jurídica** – entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. Malheiros, São Paulo: 2011, p. 207)

<sup>282</sup> MS nº 24.268, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ, 17.9.2004, p. 183 do acórdão.

<sup>283</sup> “Além das causas sociais, [...] a insegurança jurídica também possui causas jurídicas. De um lado a doutrina nem sempre fornece critérios controláveis para eliminar ou para diminuir a insegurança jurídica. Cada vez mais surgem trabalhos que se valem de linguagem excessivamente abstrata ou que transferem qualquer grau de determinação normativa exclusivamente para a decisão individual. Além disso, muitos trabalhos, em vez de fixarem critérios interpretativos capazes de auxiliar na compreensão e na aplicação do Direito, limitam-se a utilizar e a cunhar definições elevadamente imprecisas, como a de que a segurança jurídica envolve a capacidade de prever os resultados atribuíveis pelo Direito à própria conduta, sem qualquer tipo de especificação relativamente ao que se deve entender por “capacidade”, “prever”, “resultados” e “Direito”. Por essa razão se afirma que a dimensão meramente retórica da doutrina adquire um nível espetacular. Esse modo de análise

E, mesmo relativamente a cada um desses elementos, este trabalho propõe a modificação, não apenas na nomenclatura, mas também no conteúdo, dos estados ideais cuja promoção é determinada pelo princípio da segurança jurídica: em vez de determinação, cognoscibilidade; no lugar de imutabilidade, confiabilidade; em substituição à previsibilidade, a calculabilidade.<sup>284</sup>

#### 5.4.1. Insegurança em razão da Pluralidade de instrumentos contratuais para tratar da mesma questão

Do estudo do caso concreto, extraímos a existência de mais de um instrumento obrigacional tratando da mesma matéria na relação entre o contribuinte e o Estado. Isso, embora possa parecer, num primeiro momento, maior segurança jurídica, porque possibilitaria um maior grau de cognoscibilidade do direito, redundaria, na verdade, em insegurança, porque na multiplicidade de previsões, requisitos, exigências e direitos, emerge a contradição e brechas à interpretações. Exatamente o que se colhe do caso sob análise. Nele, o contribuinte considerou: a existência de leis concessivas e regradoras de benefício de fomento à industrialização; levou em conta o fato de já ter pactuado com o próprio Estado sobre tal benefício durante período anterior<sup>285</sup>, sendo o Termo de Acordo em questão, expansão do benefício; e, os instrumentos elaborados e exigidos pelo Estado (Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia, Escritura Pública de Contrato de Concessão de Benefício com Garantia Hipotecária e Comunicado nº 014/03-PRODEI).

Da leitura do Termo de Acordo e da Escritura Pública – dois instrumentos bilaterais firmados entre as partes -, algumas questões chamam atenção, a começar pela designação do título de cada instrumento: um, Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia; outro, Escritura Pública de Contrato de Concessão de

---

produz, porém, o efeito inverso ao desejado no caso da segurança jurídica: se o seu estudo é levado a cabo apenas por meio de palavras vagas e sem a fixação de critérios minimamente claros de efetivação, a tentativa de diminuir a insegurança produz paradoxalmente ainda mais insegurança – o elevado grau de abstração não elimina nem diminui o problema de falta de (pre)visibilidade do ordenamento jurídico, antes o agrava.” (Ávila, Humberto, *Segurança Jurídica – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. Malheiros, São Paulo: 2011, p. 58)

<sup>284</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica** – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. Malheiros, São Paulo: 2011, p. 89.

<sup>285</sup> A Cláusula Sexta do Termo de Acordo confirma a existência de contrato anterior entre o contribuinte e o Estado quando, ao tratar “Das Garantias”, expressa: “Para garantir o fiel e cabal cumprimento das obrigações estabelecidas neste Acordo, fica condicionada a beneficiária a dar ao Estado Mato Grosso hipoteca em 2º grau do terreno em que se encontra instalada a indústria, considerando as construções e equipamentos vinculados no contrato PRODEI lavrado em 31.11.94, às folhas 102/109, livro 257, no Cartório do 6º Ofício, Cuiabá/MT, com a ressalva de que esta hipoteca passará, obrigatoriamente ao 1º grau quando do término da amortização do primeiro contrato PRODEI de 31.11.94.”



Benefício com Garantia Hipotecária. Note que a diferença que se tem, se dá, basicamente, em razão da formalização do segundo instrumento ter se dado em cartório (escrito público), não deixando, por essa razão, de ser um termo de acordo ou contrato entre as partes. Mas, não só: tanto a sequência e teor das cláusulas dos dois instrumentos, são muito parecidos, como o conteúdo das mesmas. Além desses, também, a exigência de uma Portaria que, nunca existiu, mas, se realizou, segundo o Estado, através do Comunicado nº 014/03-PRODEI. Este, nos seus dizeres, revela que a empresa na sua atividade de refino e moagem de açúcar de cana, está enquadrada no PRODEI, identificando o prazo do benefício e impondo obrigação de participar de um Fundo de Desenvolvimento Desportivo – FUNDED.

Em relação aos dois primeiros instrumentos (Termo de Acordo e Escritura Pública), uma primeira e natural indagação, seria: qual a razão para se produzir dois documentos, com a mesma finalidade e com teor tão assemelhado (embora já vimos, e ainda veremos, que as pequenas diferenças foram significativas no estado de insegurança da relação jurídica em prejuízo ao contribuinte)? O que se deduz, é que a Escritura Pública atendia duas finalidades, sendo: uma, a observância do art. 37 da Constituição Federal que, ao estabelecer os chamados princípios da administração pública, nele incluiu a publicidade como indispensável aos atos administrativos. Logo, não bastaria um instrumento particular, mas, público. Todavia, não cremos que essa seja a melhor justificativa, pois, embora seja fato que a escritura pública produzida em cartório de notas tem presunção de publicidade, o objetivo prescrito no art. 37 da Constituição intenta amplo conhecimento público, “de todos”, e, claro que uma escritura pública, embora tenha esse caráter, pelo fato de os oficiais que laboram no cartório exercerem *munus* público, não contempla o espectro da norma constitucional. Para essa finalidade – publicidade -, bastaria a Portaria prevista – porém inexistente -, publicada em Diário Oficial do Estado.<sup>286</sup> A outra, é que a Escritura Pública teria a finalidade de documentar a garantia ofertada pelo contribuinte de modo a viabilizar o posterior registro do ônus perante o cartório de registro de imóveis. Entrementes, também essa explicação não nos satisfaz

---

<sup>286</sup> Isso, na visão do Estado, que previu a Portaria. A nosso ver, contudo, nem mesmo a Portaria se prestaria a esse fim, por se tratar de um ato administrativo que tem por finalidade providência interna. Se o intento fosse mesmo a publicidade, segundo o alcance estimado no art. 37 da Constituição Federal, deveria se dar a publicação do próprio Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia, para amplo conhecimento de todos os aspectos previsto no ajuste entre as partes.

porque, o ofício de registro ou averbação às margens da matrícula de um imóvel pode ser decorrente de instrumento particular<sup>287</sup>. Por fim, talvez a escritura tenha se dado em razão do elevado valor<sup>288</sup> do ajuste entre o contribuinte e o Estado, na linha do que prevê o art. 108<sup>289</sup> do Código Civil/2002. Desse descortinar, concluímos, a princípio, que essa pluralidade de instrumentos não se justifica. Se essas razões aqui esboçadas, tais como, respeito a publicidade, a viabilização do registro da garantia e o elevado valor do benefício (embora à época do Termo de Acordo – 23/07/98 não vigorava ainda o novo Código Civil), porque não se optou apenas por formalizar o acordo por meio de Escritura Pública de Contrato de Concessão de Benefício com Garantia Hipotecária? Não há resposta plausível para isso, a não ser desorganização da Administração Pública, diga-se, em prejuízo do princípio da eficiência administrativa, inserido no art. 37 da Carta Magna pela Emenda Constitucional nº 19/1998 e em nítido prejuízo ao contribuinte.

No que tange ao outro instrumento previsto no contexto da concessão do benefício ao contribuinte – “Portaria” -, também questionamos o *modus* como surgiu. Primeiro, porque na lei instituidora do PRODEI (Lei nº 5.323/1988) e posteriores, que foram ao longo do tempo alterando a formatação do benefício, bem como nos Decretos regulamentadores do Programa, não se vislumbra qualquer exigência de Portaria, sendo esta, portando, exigência inserida na Escritura Pública, sem previsão legal. Além do mais, considerando a clássica definição de Portaria dada por Hely Lopes Meirelles<sup>290</sup>, tal instrumento seria destinado aos agentes públicos de modo geral, a fim de estarem cientes do benefício. Agora, explicar porque um instrumento que não está previsto em lei, surge como condicionador do benefício, de inopino, no

<sup>287</sup> Vide art. 167, I, 2, sobre hipoteca convencional c/c s. arts. 221, II e 223, todos da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 – Lei de Registros Públicos.

<sup>288</sup> A Cláusula Segunda do Termo de Acordo e da Escritura Pública constou o valor do benefício, equiparado ao valor dos investimentos = R\$ 12.280.000,00 (doze milhões duzentos e oitenta mil reais).

<sup>289</sup> “Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.” Não se pode esquecer que o Termo de Acordo, primeiro documento firmado entre contribuinte e Estado alusivo à concessão de benefício se deu em 23 de julho de 1998.

<sup>290</sup> “Portarias são atos administrativos internos pelos quais os chefes de órgãos, repartições ou serviços expedem determinações gerais ou especiais a seus subordinados, ou designam servidores para funções e cargos secundários. [...] As portarias, como os demais atos administrativos internos, não atingem nem obrigam aos particulares, pela manifesta razão de que os cidadãos não estão sujeitos ao poder hierárquico da Administração Pública.” (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 55.)

bojo da Escritura Pública, e, *a posteriori*, é substituído por outro ato administrativo – Comunicado<sup>291</sup>, só podemos atribuir ao desalinho da Administração Pública, em prejuízo do contribuinte, gerando insegurança.

Pode-se imaginar tratar-se de uma análise crítica desmedida, à luz do interesse do contribuinte. Engano. Não se está pugnando direito desarrazoado. O que se está a dizer é que a Administração Pública, ao estabelecer a necessidade de três instrumentos para tratar de um só objetivo, incluindo nos tais, a despeito da similitude, dispositivos com conteúdos diversos, produziu situação de insegurança de modo a causar no destinatário – contribuinte -, incerteza jurídica quanto a que preceito observar. Humberto Ávila, em sua obra, abrangeu situação como essa narrada:

Sem clareza não se tem nenhuma proteção da confiança. Esse entendimento, contudo, desconsidera o fato de que o cidadão pode ter efetivamente confiado em uma das alternativas de sentido da norma, por cuja obscuridade, aliás, não pode ser, de nenhum modo, responsável. Caso se exclua a proteção da confiança quando a base de confiança for, de algum modo, obscura, ter-se-á um resultado paradoxal: o Estado, tendo deixado de cumprir com o seu dever de assegurar, por meio de uma normatização clara e isenta de contradições - uma “segurança de orientação”-, será beneficiado, pela sua própria falta, no momento de se efetivar a “segurança de aplicação”.<sup>292</sup>

De qualquer modo, no caso presente é preciso destacar que as normas foram sendo produzidas em momentos diversos, com intervalo de tempo expressivo. Então, como exigir do contribuinte, que começou a reger-se na relação com o Estado por normas contidas no Termo de Acordo (firmado em 23/07/98), alterar o *modus operandi*, depois de quatro anos e cinco meses, para observar o prescrito na Escritura Pública (firmada em 20/12/2002), ainda mais, com dispositivos de conteúdo diverso? Impossível! O que exsurge daqui é a prejudicialidade quanto à cognoscibilidade do direito. Não basta haver normas, elas precisam ser

<sup>291</sup> “Ato usado para transmitir breve informação, interna e externa, de caráter geral. O comunicado tanto pode ter natureza normativa quanto informativa. Difere do aviso e da ordem de serviço, respectivamente, por ser expedido por autoridades competentes específicas e ser destinado a um público mais amplo.” (MANUAL de Redação dos Atos Oficiais e de Comunicação da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, SP, 2008, p. 47 - <http://www.recursoshumanos.sp.gov.br/Arquivos/Promocao/Biblioteca/ManualRedacao SEFAZ.pdf>).

<sup>292</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica** – Entre a mudança, permanência e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 378.

compreensíveis. De igual modo, é preciso saber quais normas se sujeitam às outras.<sup>293</sup> Nesse sentido a expressão de Ávila é precisa quando diz que “ou a cognoscibilidade é integral, e conectada com a sua eficácia, ou ela não garante segurança jurídica”.<sup>294</sup> Quanto a isso, o Estado de Mato Grosso não agiu bem em nenhuma dessas facetas. Aqui, não se resolve a questão pelas regras de solução de antinomias. A solução mais segura é a observância do Termo de Acordo tal como firmado pelas altas autoridades do Estado. Aliás, quanto a essa assertiva, convém lembrar que Humberto Ávila, esmiuçando os critérios de configuração da base produtora de confiança do cidadão/contribuinte, ao fazer alusão ao critério de aparência de legitimidade, destaca que uma de suas vinculações diz respeito aos sujeitos do ato, enunciando que “quanto maior o escalão da autoridade emanadora do ato e maior o número de sujeitos envolvidos na composição do seu conteúdo, maior é a presunção de que ela seja conforme ao Direito, pela pressuposição de que as autoridades mais altas erram menos”.<sup>295</sup> Pois, no caso do Termo de Acordo, foi assinado pelo Presidente do CODEIC, órgão gestor do PRODEI e pelo Secretário de Estado da Fazenda, cuja secretaria é órgão executor do Programa. Como não depositar a confiança e agir segundo o pacto firmado? Este foi o primeiro documento firmado entre as partes.

#### **5.4.2. Insegurança em razão de dispositivos contratuais sobre a mesma matéria, porém, com comandos diferentes**

A generalidade de instrumentos obrigacionais firmados entre o contribuinte e o Estado, remete a outro problema grave que se configurou na relação jurídica em destaque. É que, dois instrumentos celebrados entre o contribuinte e o Estado, continham dispositivos com diretivas diferentes, indutoras de condutas dispersas. A Cláusula Segunda do Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia previa a fruição do benefício a partir da assinatura do instrumento, o que se deu em 23 de julho de 1.998. Já, a Escritura Pública de Contrato de Concessão de Benefício com Garantia Hipotecária, previa o gozo do benefício a

---

<sup>293</sup> No caso em questão, vale destacar que nos servimos da expressão ‘normas’ às cláusulas firmadas no Termo de Acordo e na Escritura Pública à luz do art. 96 do Código Tributário Nacional. “Art. 96 - A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

<sup>294</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica** – Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. Malheiros, São Paulo, 2011, p. 337.

<sup>295</sup> *Op. Cit.*, p. 376

partir da publicação, em Diário Oficial do Estado, de Portaria específica para instituição do benefício do PRODEI. Em outros dizeres, o segundo modificou o comando do anterior. O esquema abaixo facilita a visualização:

<b>Instrumento</b>	<b>Cláusula</b>	<b>Efeito Prático</b>
Termo de Acordo	“Cláusula Segunda – A partir da assinatura do presente Acordo, a Beneficiária fará jus ao prazo especial de pagamento do ICMS incentivado no período de apuração, [...]”	O início do benefício se daria a partir do dia 23 de julho de 1.998, data da assinatura do referido Termo de Acordo, como, de fato, na relação jurídica entre o contribuinte e o Estado se deu.
Escritura Pública	“Cláusula Segunda - A partir da publicação, em Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, de Portaria específica para instituição do benefício do PRODEI, assinada pelo Secretário de Estado de Fazenda e o Presidente do CODEIC, ou em prazo estipulado pela mesma, a beneficiária fará jus ao prazo especial de pagamento do ICMS incentivado no período de apuração, [...]”	O início se daria a partir do dia 1º de setembro de 2003, pois, não obstante o Comunicado 014/03 (que, deduz-se, substituiu a Portaria), ter sido assinado em 4 de agosto de 2003 e ter sido publicado no dia 8 de agosto do mesmo ano, no Diário Oficial do Estado, por disposição contida neste, passou a produzir efeitos no primeiro dia útil do mês subsequente.

Nítidos os comandos diferentes sobre a mesma matéria. Por que optar, como fez o fiscal e acompanhou o OJPAT (1º e 2º graus), pela prevalência do comando contido na Escritura Pública? Qual a razão para não se atender à Cláusula Segunda do Termo de Acordo de Concessão de Benefício, assinado em 23 de julho de 1998 que dizia “A partir da assinatura do presente Acordo, a beneficiária fará jus ao prazo especial de pagamento do ICMS incentivado no período de apuração...”, se se tratava de ajuste firmado entre o contribuinte e o Estado, este representado por suas maiores autoridades na matéria – o Presidente do CODEIC e o Secretário de Estado da Fazenda? Motivo para produzir confiança legítima no contribuinte havia de modo irretorquível.

Deve haver proteção do contribuinte, tendo firmado termo de cooperação assinado pelas mais altas autoridades do Estado com a finalidade de obter benefício fiscal em troca de investimento e de

criação de empregos, embora não tenha ainda feito o investimento propriamente dito, não só já investiu em ações preparatórias (como projetos e contratações) como também já alterou de modo irreversível seu plano estratégico.<sup>296</sup>

Ainda, em casos como esses, de mudança de atos administrativos prescritivos, Humberto Ávila entende que causam problemas à cognoscibilidade, confiabilidade e à calculabilidade do Direito. Quanto à confiança “em razão de atos administrativos que revogam ou que anulam outros atos sob cuja égide foram consolidadas situações no passado [...]; e de confiabilidade, pela ausência de regras de transição para alterações de entendimentos administrativos, por exemplo.”<sup>297</sup> E, ele mesmo complementa dizendo que:

Em razão desses empecilhos, também vários deveres devem ser cumpridos pelo Poder Executivo para preservar a segurança jurídica, dentre os quais a proibição de revogar ou de anular atos anteriores com base nos quais o contribuinte tenha praticado atos de disposição, o dever de normas de transição quando há modificação abrupta de entendimento – e assim sucessivamente.<sup>298</sup>

No ocorrido, deu-se o surgimento de ato administrativo regulando o mesmo benefício, porém, alterando subitamente a regra quanto ao início de usufruto do benefício, anos após, ferindo, sem dúvida a confiança legítima do contribuinte quanto à Administração Pública.

Não cremos ser razoável o contribuinte assinar um Termo de Acordo em 23 de julho de 1998, que expressamente previa que o início da fruição do benefício se daria com a sua assinatura e dele não gozar, por presumir que seria assinada uma Escritura Publica de Contrato de Concessão de Benefício com disposição diversa da que constou no Termo de Acordo de Concessão de Benefício, atribuindo o início do benefício a outro ato ainda por vir. Seria um exercício sobrenatural. De fato, nisso não há razoabilidade, ferindo, por consequência, o princípio da segurança jurídica. Ávila quando trata da segurança jurídica relacionada ao ordenamento, aduz quanto ao dever de consistência (também conhecido por coerência formal), que:

Contribuiu para a cognoscibilidade e para a calculabilidade do ordenamento jurídico: como as normas não podem entrar em desacordo umas com as outras, as alternativas semânticas possíveis

<sup>296</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica, Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 401

<sup>297</sup> Idem, p. 159

<sup>298</sup> *idem*

ficam reduzidas àquelas que sejam compatíveis com as normas axiologicamente sobrejacentes; como a aplicação dessas normas não podem contradizer as soluções anteriormente dadas, o cidadão pode, com maior grau de aproximação, antecipar as consequências futuras a serem atribuídas aos atos que venha a praticar. Daí se afirmar que o nível de congruência e de harmonia entre as proposições normativas faz parte do princípio da segurança jurídica.<sup>299</sup>

Também aqui não é o caso de se valer da solução de antinomias. As normas (contratos) estão em pé de igualdade. O razoável seria, considerar o início do usufruto do benefício tal como previsto na Cláusula Segunda do Termo de Acordo, *i.e.*, a partir de 23 de julho de 1998, quando da assinatura do referido instrumento. Até porque, qual o sentido de tantas providências com os atos preparatórios previsto em lei como elaboração de carta consulta, projeto de viabilidade econômica, projeto técnico-industrial, laudos, etc, objetivando prosseguir com o benefício outorgado no porvir por outro instrumento, para, permitir um vácuo de tempo sem dele usufruir? Não há. Veja que a alegação quanto a razoabilidade não é desfocada do tema princípio da segurança jurídica, e, claro, no âmbito da administração pública, como se vê no art. 2º da Lei nº 9.784/99, quando prevê que “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

#### **5.4.3. Insegurança ao atribuir ao contribuinte, responsabilidade própria da Administração Pública**

Nesse mesmo lineamento que destaca a existência de três instrumentos (Termo de Acordo, Escritura Pública e Comunicado nº 014/03), com mesmo objetivo, entre as mesmas partes (salvo o último, firmado, por natural, apenas pela Administração Pública), porém, formulados em momentos distintos na linha do tempo (23/07/98, 20/12/02 e 04/08/03) há de se destacar, também, um fato igualmente reprovável, como o de atribuir responsabilidade ao contribuinte por providência que não lhe cabia. No que diz respeito ao Termo de Acordo, embora tenha sido colmatado na forma de instrumento particular, sua confecção se deu no âmbito interno da Secretaria da Indústria e Comércio, sede do Conselho de

---

<sup>299</sup> Idem, p. 337

Desenvolvimento Industrial e Comercial do Estado, circulando nas esferas internas da Administração para fins de colheita da assinatura do Secretário de Estado da Fazenda, que conjuntamente com o Presidente do CODEIC, assinou o documento. Quanto a Escritura Pública, embora confeccionada perante o 6º Tabelionato de Notas da Comarca de Cuiabá/MT, o contribuinte não tinha poderes para impor sua lavratura, posto que, os termos exatos das cláusulas e condições decorrem não só da vontade das partes, mas, de lei, e, ao Estado, como titular do poder normativo, cabia autorizar a redação final e assinatura. Quanto a Portaria predita, que se transmudou em Comunicado nº 014/03, muito menos, sendo ato administrativo interno, nada poderia fazer o contribuinte para gerar tal documento. Sendo assim, como penalizar o contribuinte pelo fato de ter assinado o Termo de Acordo em 23 de julho de 1998, porém, com possibilidade de usufruir do benefício só a partir de 1º de setembro de 2003, quando da vigência da publicação do Comunicado nº 014/03-PRODEI no Diário Oficial do Estado? A inércia foi toda do Estado, não podendo reverter tal lentidão em prejuízo do acordo firmado entre Estado e contribuinte, há mais de cinco anos antes. A própria Constituição, mais recentemente, por efeito da Emenda Constitucional nº 45/04, passou a albergar, explicitamente, o direito à razoável duração do processo – inclusive os de natureza administrativa, conforme a seguinte dicção: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (art. 5º, LXXVIII). Embora nesse caso específico não se esteja tratando de um processo padrão (contencioso), mas é, sim, um processo interno com princípio, meio e fim. Principia com a Carta Consulta formulada pelo contribuinte ao Estado, com a documentação preliminar exigida, quanto autua-se o “processo administrativo” com escopo de obtenção de benefício que se processa por diversas etapas, através da instrução com projetos, certidões, laudos, etc, e, conclui-se, com uma posição final pela concessão ou não do pleito. Como se vê, demorado mais do que o razoável, frisa-se, não por negligência do contribuinte. Sobre esse aspecto da razoabilidade do curso processual, que nós aplicamos a esse “processo” não contencioso, mas, definidor de direito, Humberto Ávila escreve:

A essa exigência temporal de resolutividade chega-se considerando a própria finalidade do ideal de calculabilidade: o seu objetivo é fornecer condições para que o cidadão não seja nem frustrado nem surpreendido no exercício dos seus direitos fundamentais de liberdade e de propriedade. Porque a finalidade da calculabilidade é



garantir um âmbito normativo dentro do qual o cidadão possa exercer com liberdade e com autonomia os seus direitos fundamentais e porque a calculabilidade é a capacidade de antecipar, em grande medida, as consequências alternativas a que o cidadão estará sujeito, o transcurso excessivo de tempo entre a previsão e a sua confirmação transforma a possibilidade de calcular efeitos futuros na certeza de nunca assim os definir.

Disso, importante alinhavarmos duas ilações. A primeira, de que o contribuinte não pode ser responsabilizado pela não produção de instrumentos que exigiam iniciativa da Administração Pública. Reclamar o contrário é irrazoável porque, de maneira simplista, foge à razão e prejudica a calculabilidade do Direito. Em segundo, porque, se a Escritura Pública não foi produzida e assinada ato contínuo ao Termo de Acordo, assim como, o Comunicado (lembrando que a previsão expressa era de Portaria), descomedido impedir o contribuinte de usufruir o benefício ao longo do tempo transcorrido para fechar o processo de concessão, ou, em outras palavras, impor a ele um tempo longo sem possibilidade de prever as consequências jurídicas na relação com o Estado por incompletude do conjunto de regramento do benefício. Ainda, Humberto Ávila, define a calculabilidade como:

A capacidade de antecipar e de medir o espectro reduzido e pouco variável de consequências atribuíveis abstratamente a atos ou a fatos e o espectro reduzido de tempo dentro do qual a consequência definitiva será *efetivamente* aplicada. A indefinição relativamente às consequências definitivas não pode durar período tão longo a ponto de se tornar, a própria indefinição, causa para a inação.<sup>300</sup>

#### **5.4.4. Insegurança quanto a conduta descomedida pelo Estado (irrazoabilidade)**

A expressão “conduta descomedida” é leve, ao que se pode, também, denominar, arbitrária. Sim, porque o fiscal, quando interpretou como cancelado o benefício concedido, poderia, no lugar de proceder com a autuação e lançamento do ICMS financiado, fazendo incidir todos os encargos previstos em lei, oficiar ao CODEIC, órgão gestor do PRODEI, para que tivesse ciência da situação encontrada, e, instaurando processo administrativo, apurasse eventual descumprimento do Programa. Vale citar aqui doutrina de Humberto Ávila que bem se coaduna nesse panorama:

---

<sup>300</sup> Idem, p. 621

Por definição, uma norma jurídica não pode influir em um comportamento passado, só em uma ação futura. [...] Na perspectiva dos direitos fundamentais e dos princípios que delimitam a atividade estatal, mais que uma contradição em termos, a eficácia retroativa das normas indutoras significa, respectivamente, uma arbitrariedade e um embuste: *uma arbitrariedade*, porque a sua aplicação relativamente a comportamentos já adotados, pouco importando a conclusividade das consequências normativas do ponto de vista legal, carece de justificação, pela impossibilidade de realização da finalidade legal consistente em alcançar objetivos econômicos ou sociais por meio da indução comportamental; e *um embuste*, porque revela uma atuação estatal totalmente desleal de, em um primeiro momento, estimular determinado comportamento e, em um segundo, desconsiderar juridicamente a sua adoção, ainda fazendo com que o suposto objetivo de induzir se transforme no mero desejo de arrecadar.<sup>301</sup>

No porvir, caso seu entendimento fosse corroborado pelo órgão competente, através do devido processo legal, reconhecendo o cancelamento do benefício, estaria autorizado, com agente fazendário - órgão executor -, exigir o tributo e seus encargos. Atropelando, no entanto, esse processo e antecipando-se a qualquer deliberação pelo órgão gestor, agiu com arbítrio e irrazoabilidade.

Gustavo Schneider Fossati e Paulo Antonio Caliendo Velloso, sobre essa temática, escreveram:

A razoabilidade impõe o dever de exigência eqüitativa ou eqüidade. Envolve a noção daquilo que pode ser exigido, tendo em vista a situação particular do atingido, dentro da esfera de seus interesses pessoais. [...] Como limites objetivos de aplicação da razoabilidade no Direito Tributário, foram constatados a) a eqüidade na imposição tributária, b) a preservação da capacidade contributiva do sujeito passivo tributário, e, c) a proibição de imposição de tributos que inviabilizem ou restrinjam excessivamente os direitos fundamentais de liberdade de exercício de atividades lícitas, de propriedade e de renda.<sup>302</sup>

No caso em estudo, nenhum dos limites objetivos desenhados por Fossati e Silveira, supracitados, foi respeitado pelo fiscal e pelo OJPAT (1º e 2º graus), como veremos.

<sup>301</sup> Idem, p. 390

<sup>302</sup> FOSSATI, Gustavo Schneider; DA SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. **Razoabilidade no Direito Tributário: O Conteúdo Autônomo do Princípio como Limite Imanente à Intervenção Estatal nos Direitos Fundamentais do Contribuinte** – Disponível em: <http://www.pucrs.br/edipucrs/online/III mostra/Direito/62985%20%20GUSTAVO%20SCHNEIDER%20FOSSATI.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2012.

O lançamento, quanto a matéria objeto desse trabalho (infração 3.1.1.), à época dos fatos (2004), assim ficou composto:

Obrigação	Valor
Valor Original	R\$ 3.097.342,87
Correção Monetária	R\$ 822.674,47
Juros de Mora	R\$ 1.185.863,17
Penalidade	R\$ 2.352.010,40
<b>Total</b>	<b>R\$ 7.457.890,91</b>

A *latere*, examinando o Termo de Acordo entabulado entre o Estado e o contribuinte, vê-se que todo o benefício concedido somou o *quantum* de R\$ 12.280.000,00 (doze milhões duzentos e oitenta mil reais)<sup>303</sup>, equivalendo, portanto, o valor total do lançamento de R\$ 7.457.890,91 (sete milhões quatrocentos e cinquenta e sete mil oitocentos e noventa reais e noventa e um centavos), a 60% (sessenta por cento) do benefício concedido. Ainda, relevante destacar que a esse valor da autuação se chegou, considerando um período de cinco anos, nove meses e quatro dias, computados da data prevista na Cláusula Segunda do Termo de Acordo para início do benefício – 23/07/98, até a data do auto de infração quando o fiscal deu o benefício por cancelado (27/4/04). Ou seja, tendo decorrido apenas 38,33% (trinta e oito vírgula trinta e três por cento) do tempo previsto para todo o benefício (180 meses ou 15 anos). Não se pode perder de vista que o benefício concedido é o financiamento de parte (70% - setenta por cento) do ICMS apurado pelo contribuinte, em contrapartida ao investimento por si realizado no parque industrial. Em síntese, como se nota das Cláusulas Segundas do Termo de Acordo e da Escritura Pública, o valor do benefício equivale ao valor dos investimentos. Portanto, a ação do fiscal de reconhecer cancelado o benefício do contribuinte, sem o devido processo legal, como dissemos acima, arrancando do contribuinte, o direito conquistado mediante a contrapartida do investimento realizado, resulta em postura irrazoável, até porque, o contribuinte foi induzido pela legislação estadual a efetivamente aplicar recursos humanos, materiais e financeiros no Estado, para usufruir benefício por um determinado período. Só que, passados apenas um terço (1/3) do tempo, cancelar o benefício concedido, depois de tudo realizado pelo

<sup>303</sup> Correspondentes a 12.777.026,32 (doze milhões setecentos e setenta e sete mil vinte e seis UFIR's e trinta e dois centésimos de UFIR).

contribuinte e, ainda, cobrar dele 60% (sessenta por cento) do total investido, é ferir a confiança e a boa-fé do contribuinte, como analogicamente previsto no art. 2º da Lei nº 9.784/99, que exige da Administração conduta segundo a moralidade e boa-fé - *venire contra factum proprium*.<sup>304</sup> O resultado é que o ferimento à confiança legítima à ação indutora do Estado, acabou por ferir a esfera patrimonial do contribuinte além do tolerável.

Nessa linha o Supremo Tribunal Federal – STF já decidiu que:

A revogabilidade da isenção liberalizada por um convênio pode ser determinada através de outro convênio em qualquer tempo, de eficácia imediata, desde que o estado entenda que ela já não corresponde ao interesse público do qual promanou. Mas, há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses casos, a revogabilidade, total ou parcial, seria um ludíbrio à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo estado. A doutrina “brasileira pronunciou-se nesse sentido, seguindo rumo aberto por Cooley”<sup>305</sup>.

Humberto Ávila escrevendo sobre os limites à atividade do Poder Executivo, escreveu que:

Além da autovinculação decorrente do princípio da igualdade, também existem outras vinculações advindas de posições firmadas pela Administração anteriormente. Nesse âmbito contam, especialmente, as seguintes: os contratos, por meio dos quais a Administração firma determinados compromissos relativamente a determinado caso ou a determinada relação jurídica; [...] Em ambos os casos, no entanto, a Administração não está vinculada relativamente a outros casos porque decidiu de determinado modo para um; ela está vinculada àquele, em razão dos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da boa-fé, nos casos em que o particular, em razão da manifestação administrativa, praticou atos de disposição de seus direitos de liberdade e de propriedade.<sup>306</sup>

Ainda, sobre a disparidade e incongruência entre o valor da autuação e o valor do benefício concedido, vale destacar citação que bem se ajusta ao caso:

<sup>304</sup> Obrigação de não contrariar os próprios atos.

<sup>305</sup> Recurso Extraordinário nº 113.149, Tribunal Pleno, Relator Min. Moreira Alves, DJ 13.03.92, p. 544

<sup>306</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica** – Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 615

termo de acordo oneroso e com finalidade extrafiscal que consolide uma estreita relação de cooperação entre o Estado e o contribuinte na realização de finalidades públicas e induza o comportamento do contribuinte de tal modo que os atos já praticados e os gastos já realizados o coloquem em uma situação de fato irreversível reclama a aplicação dos princípios de liberdade e de propriedade, de um lado, e de moralidade, de outro. Quanto maior a relação de cooperação do cidadão com o Estado, tanto maior será a pretensão de permanência dos reflexos jurídicos da sua ação. Isso significa, em outras palavras, que a proteção da confiança é, em um modo de ver, uma espécie de aplicação reflexiva do princípio da segurança jurídica, erguido com base nos princípios protetivos de direitos fundamentais e qualificadores da atuação estatal, ou, em outra perspectiva, uma espécie de aplicação reflexiva desses próprios princípios.<sup>307</sup>

O propósito dessa explanação corrobora o que dissemos no início desse tópico, à luz da doutrina de Gustavo Schneider Fossati e de Paulo Antonio Caliendo Veloso da Silveira, como violadoras dos limites objetivos da razoabilidade. Tanto o lançamento, quanto as decisões do OJPAT, não foram produzidos segundo a razoabilidade. Aliás, importante ressaltar nesse particular, sobretudo tendo em conta a matéria de direito público, cujos agentes são vinculados à lei, que a razoabilidade não menospreza a lei, mas, *aequitas sequitur legem*<sup>308</sup>. Impor tributo sobre o contribuinte quando este não era o ajuste entre as partes, em razão de mútuos compromissos assumidos, por determinado prazo e sob certas condições, implicou em flagrante desrespeito à segurança jurídica, por ofensa à razoabilidade. Além da imposição tributária indevida, transpôs o fiscal os limites da razoabilidade ao proceder lançamento aviltante à capacidade contributiva do contribuinte, ou seja, não apenas exigiu tributo, mas, exigiu dele além do que poderia suportar, até em razão do que expressa e documentalmente ficou entabulado com o próprio Estado através de seu projeto apresentado e aprovado perante o CODEIC, tudo, confirmado pelo OJPAT. Finalmente, não se respeitou a baliza da razoabilidade quando ficou patente que a exigência do tributo, confirmado nas duas instâncias administrativas do OJPAT, inviabilizou ou restringiu os direitos fundamentais do contribuinte, seja porque, repentinamente, viu-se sem o benefício, passando a lhe ser exigido tributo integralmente, seja porque, desorganizou todo seu planejamento de investimento que livremente havia traçado segundo sua liberdade de exercício de atividades lícitas, pondo uma “mão” em sua propriedade (o Estado exigiu a garantia e depois, por meio do fiscal e do OJPAT, deu por cancelado o benefício) e outra no seu caixa,

<sup>307</sup> Idem, p. 369 e 370

<sup>308</sup> A equidade acompanha a lei.

querendo sua renda através do recolhimento do tributo e encargos, fora dos prazos contratados.

#### **5.4.5. Ausência de prejuízo - oferecimento de garantia a destempo**

Mesmo tendo os tópicos anteriores permeado essa questão, queremos sobre ela nos ater com mais minúcia, porque, desenleados os fatos, exsurge o aviltamento ao princípio da segurança jurídica. Rememorando a razão prevalente pela qual se deu o cancelamento do benefício do contribuinte - não oferecimento de bem em garantia ao PRODEI a tempo e hora, segundo posição firmada – demonstraremos a ausência de prejuízo ao Estado e, por conseguinte, desnecessidade da medida abrupta e extrema. Mais a miúdo, então, lembramos a sequência fática. Num *primeiro* momento, o fiscal, depois de apreciar os documentos alusivos à concessão do benefício, formou convencimento de ter havido o cancelamento do benefício fiscal-financeiro pelo não oferecimento de garantia nos termos da Cláusula Sexta combinada com o item I da Cláusula Sétima do Termo de Acordo, resultando na exigência da integralidade do ICMS de todo o período fiscalizado - 01 de janeiro de 1999 a 26 de abril de 2004.<sup>309</sup> Em *segunda* oportunidade, impugnado que foi o lançamento do fiscal, ao decidir a questão, a julgadora de 1ª instância administrativa do OJPAT entendeu que “não cabe falar em cancelamento do benefício, porque pelo que se depreende de acurada leitura e exegese dos documentos acostados aos autos, o benefício sequer chegou a ser aprovado.” Para ela faltou o cumprimento de condição suspensiva à eficácia do Termo de Acordo no que tange a concessão de garantias, só firmada em 20/12/2002, com vigência plena do Termo apenas a partir da publicação no DOE, que se deu em 08/08/03, entrando em vigor em 01/09/03, “a partir de quando, então, a empresa contribuinte passou a ter o benefício PRODEI, excluindo, portanto, da autuação os débitos relativos aos meses de 09/2003, 10/2003 e 11/2003”<sup>310</sup> Em *terceiro* tempo, ao apreciar o recurso voluntário do contribuinte, o Conselho de Contribuintes entendeu que o contribuinte deveria “apresentar a garantia estipulada, antes da concessão de benefício”, com sua formalização completa perante os cartórios concluindo, por “exigência indevida do imposto nos meses de 09/2003,

---

<sup>309</sup> Fls. 336 e 337 do PAT nº 4072.

<sup>310</sup> Fls. 431/432 e 435 do PAT nº 4072

10/2003 e 11/2003”<sup>311</sup>, neste particular, na mesma linha da julgadora de 1ª instância.

Das posições firmadas, a despeito das diferenças de fundamentação, confluem para um resultado, qual seja, a desconsideração do benefício no período utilizado pelo contribuinte nos moldes da Cláusula Segunda do Termo de Acordo que, expressamente previa que “A partir da assinatura do presente Acordo, a beneficiária fará jus ao prazo especial de pagamento do ICMS incentivado”<sup>312</sup>. Todavia, um fato resultou inquestionável por todas as Autoridades Administrativas que atuaram no feito – o Estado não ficou sem a garantia prevista. A garantia foi ofertada. No máximo, dependendo da interpretação, se deu a destempo, embora, já dissemos, levando em conta a matéria de direito tributário que exige a aplicação do princípio da legalidade estrita, aplicá-la *in malam partem* ofende-o, e, porque ínsito ao princípio da segurança jurídica, a este, por conseguinte. De qualquer modo, o Estado não se viu prejudicado em nada porque recebeu a garantia no curso do usufruto do benefício, sem que este estivesse sendo descumprido, deixando o Estado a descoberto.

Cabe aqui destacar excerto do voto do Min. Décio Miranda, do STF, no Recurso Extraordinário nº 78.533/SP:

Toda nulidade há de corresponder a uma finalidade prática. Não se decreta nulidade simplesmente pelo amor à formalidade que poderia ter sido repetida nas mesmas condições, com ratificação do efeito produzido. Assim, Sr. Presidente, a despeito das judiciosas considerações do eminente Relator, acho o caso compatível com um entendimento mais simples: o funcionário, não autorizado, tinha a seu favor a presunção de legitimidade, porque havia uma disposição regulamentar estadual que previa tal atuação.<sup>313</sup>

Não fosse isso suficiente, sobressai à análise, que o bem ofertado, já estava garantindo o Estado em 1º grau, tanto que a Cláusula Sexta do Termo de Acordo destacou que “fica condicionada a beneficiária a dar ao Estado de Mato Grosso hipoteca em 2º grau do terreno em que se encontra instalada a indústria, considerando as construções e equipamentos vinculados ao contrato PRODEI

---

<sup>311</sup> Fls. 546 do PAT nº 4072

<sup>312</sup> Fls. 205 do PAT nº 4072

<sup>313</sup> Recurso Extraordinário nº 78.533/SP, 2a. Turma, Rel. Min. Décio Miranda. Revista Trimestral de Jurisprudência nº 100, p. 1086/1091.

lavrado em 31.11.94.”<sup>314</sup> E, como ela efetivamente foi registrada, independentemente do tempo em que isso se deu, a integralidade dos instrumentos firmados foi cumprida.

Como nesse trabalho estamos diante de um caso concreto, e desejamos desviar-nos da alegação vazia de proteção do princípio da segurança jurídica ao contribuinte, indo aos aspectos factuais, não podemos deixar de lembrar de estudo de Humberto Ávila, que, nessa mesma linha, traçou inúmeros recursos, intentando reduzir o grau de subjetividade do princípio da segurança jurídica. Dentre eles, identificou a “ausência de prejuízo” como um critério objetivo a ser examinado, exatamente como estamos enfrentando aqui, ao dizer que “O importante é que, nesses casos, a ausência de prejuízo funciona como fator estabilizador do ato impugnado, cujos efeitos são mantidos em nome da permanência e durabilidade do Direito.”<sup>315</sup>

Portanto, a tomar por base esse fator de não ter o Estado ficado sem a garantia em 2º grau como previsto no Termo de Acordo, mas, ao contrário, ter sido ela ofertada, antes da necessidade de dela ser preciso valer-se, nenhum prejuízo houve ao Estado, restando a providência de cancelamento e sua manutenção, ofensivas ao princípio da segurança jurídica em sua face objetiva como aqui descrito.

#### 5.4.6. Consolidação fática das situações

Prosseguindo em nossa análise não podemos deixar de dar ênfase à perspectiva de solidez da relação jurídica firmada entre o Estado e o contribuinte. Desvendando as particularidades do liame estabelecido, sobre o objeto de nosso estudo, confirmamos que o vínculo se constituiu, primeiramente, por meio do ajuste consolidado no Termo de Acordo de Concessão de Benefício Fiscal com garantia, em 23 de julho de 1998. Este instrumento, como já narramos, teve por objetivo:

a concessão pelo Estado à beneficiária do benefício instituído pela Lei nº 5.323, de 19 de julho de 1988, que criou o Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso – PRODEI,

<sup>314</sup> Fls. 206 do PAT nº 4072

<sup>315</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica** – Entre permanência, transição e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360.



alterado pela Lei nº 6.896, de 20 de junho de 1.997, regulamentado pelo Decreto nº 1.828, de 14 de novembro de 1997.<sup>316</sup>

Repleno, pois, o Termo de Acordo de regras contratuais<sup>317</sup> de largo alcance, de modo a tornar evidentes as obrigações de parte a parte, não havia porque não se entender como autorizado o contribuinte a usufruir o benefício. Mas não apenas isso aviva esse direito, senão que tantas outras práticas rotineiras da relação fisco e contribuinte, corroboram esse cenário de validade do pacto. No complexo contexto documental de um contribuinte frente ao fisco, muitas são as obrigações acessórias ou escriturais. Lembrando que o fato de um contribuinte ser beneficiário de alguma benesse tributária, seja decorrente da constituição, da lei ou mesmo de contrato, não o exime de manter-se rigorosamente esmerado na confecção de seus escritos contábeis e fiscais. Nessa vereda, alicerçamos nossa assertiva, tanto no plano da Constituição, como no nível infraconstitucional. Em relação ao primeiro, recorreremos aos arts. 150 e 151 da CF/88, que estipulam vedações aos entes públicos, sem, contudo, alcançar obrigações acessórias. Por sua vez, o CTN em seu art. 194, parágrafo único, combinado com os arts. 9º<sup>318</sup> e

<sup>316</sup> Cláusula Primeira do Termo de Acordo de Concessão de Benefício com Garantia.

<sup>317</sup> Sobre o valor do benefício (Cláusula Segunda), os encargos (Cláusula Terceira), os prazos de carência e amortização (Cláusulas Quarta), do local de pagamento (Cláusula Quinta), das garantias (Cláusula Sexta), das obrigações da beneficiária (Cláusula Sétima), das obrigações do Estado (Cláusula Oitava), do não cumprimento das obrigações pela beneficiária (Cláusula Nona), de declaração de reconhecimento por parte da beneficiária (Cláusula Décima), da não constituição de novação ou alteração das condições contratuais (Cláusula Décima Primeira), da assunção de despesas decorrentes do TA por conta da beneficiária (Cláusula Décima Segunda), da disposição de fazer parte do TA, as disposições da Lei nº 5.323/88, com as restrições e disposições da Lei nº 6.896/97 e da resolução nº 08/96 do CODEIC (Cláusula Décima Terceira), e, eleição do foro para dirimir dúvidas ou pendências sobre o TA, bem como, declaração de aceitação do TA e assunção de responsabilidades quanto a obrigações da Lei nº 7.433, de 10 de dezembro de 1.985, regulamentada pelo Decreto nº 93.240, de 09 de setembro de 1.986 (Cláusula Décima Quarta).

<sup>318</sup> “Art. 9º - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65; II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda; III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; IV - cobrar imposto sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (redação dada pela LC-000.104-2001) d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. § 1º - O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros. § 2º - O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.”

14<sup>319</sup> do mesmo *Codex*, guardam diretrizes quanto à imperiosidade de serem cumpridas as obrigações ditas acessórias, ainda que para contribuintes “que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal”.<sup>320</sup> Nesse sentido é que estamos a dizer que, se por um lado, as Cláusulas do Termo de Acordo são premissas de obrigações, também a legislação constitucional e infraconstitucional impunham observâncias austéras ao contribuinte do benefício. Escoa desse panorama que o contribuinte beneficiário passou, desde a formalização do Termo de Acordo, a organizar e confeccionar sua escrituração fiscal e contábil nos moldes do alusivo pacto, desde a transmissão de dados eletronicamente ao fisco, passando por autenticações de livros, autorização para emissão de blocos de notas fiscais, até o próprio recolhimento segundo as regras do benefício em epígrafe (30% de recolhimento e 70% de financiamento do ICMS apurado), tudo isso, por mais de cinco anos sem que qualquer questão fosse posta em dúvida pela autoridade tributária.

Nessa perspectiva é que contemplamos a incidência do princípio da segurança jurídica expresso na consolidação fática das situações e relações jurídicas. O trato firmado entre o Estado e o contribuinte ganhou solidez ao longo do tempo, ecoando efeitos jurígenos a serem respeitados. Por isso que, um ato administrativo de fiscal de tributos não poderia tanger essa relação estável. Mesmo não se tratando aqui de alteração de situação consolidada por advento de lei nova, mas, sim, por ato administrativo, não cremos ser de todo inadequado aproveitar a doutrina do direito intertemporal. Esta se dá quando exsurge conflito de leis no tempo, contrapondo-se lei nova e lei velha. Luis Roberto Barroso, citando Roubier destacou que “Esse princípio, conhecido como princípio da não retroatividade das leis, tem por fundamento filosófico a necessidade de segurança jurídica, da

<sup>319</sup> “Art. 14 - O disposto na alínea ‘c’ do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (redação dada pela LC-000.104-2001) II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. § 1º - Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º - Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo. 9 são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

<sup>320</sup> “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.”

estabilidade do Direito”.<sup>321</sup> O que temos no caso *sub oculis* é um ato administrativo posterior, confirmado em órgão incompetente, cessando vigência de ato administrativo anterior<sup>322</sup>. Mais que isso, pondo fim a uma relação jurídica estável consolidada pelo tempo (mais de 5 anos), o que se traduz em direito adquirido<sup>323</sup>, que no Brasil, ganhou *status* de norma constitucional (CF/88, art. 5º, XXXVI – “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”);<sup>324</sup>. A explicitação do direito adquirido consta no plano infraconstitucional, nos seguintes termos:

Art. 6º - A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, direito adquirido e a coisa julgada.

§ 2º - Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo prefixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.

Se nem mesmo a lei pode prejudicar direito adquirido, quanto mais ato administrativo. Interessante observar que a Constituição norte americana, já em

---

<sup>321</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Em Algum Lugar do Passado: Segurança Jurídica, Direito Intertemporal e o Novo Código Civil.** In Constituição e Segurança Jurídica – Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada – estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Rocha, Cármem Lúcia Antunes (Coord.). Editora Fórum, Belo Horizonte/MG, 2004, p. 142.

<sup>322</sup> Nem vamos entrar no detalhe de que o ato administrativo posterior (auto de infração cancelando o benefício fiscal financeiro) se deu unilateralmente por fiscal de tributos, enquanto o ato administrativo anterior (TA), se deu por ajuste bilateral (Estado e contribuinte), sendo que o Estado foi representado pelas altas autoridades (Secretária de Estado da Fazenda e Presidente do CODEIC).

<sup>323</sup> O STF protege o direito adquirido amplamente, abrangendo nele, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, consoante se extrai do Voto do Min. Moreira Alves, no RE 102.216-SP (DJU, 28 set. 1984): “[...] Em face do § 3º do art. 153 da Constituição, que não faz qualquer distinção em matéria de ato jurídico perfeito e de direito adquirido, é indubitável que o contrato válido entre as partes é ato jurídico perfeito, dele decorrendo, para uma ou para ambas, direitos adquiridos. [...]”. No mesmo sentido RE 171.235-MA, Rel. Min. Ilmar Galvão, 21.05.96. De qualquer forma, o mesmo Min. Moreira Alves para quem “na realidade, os três poderiam estar compendiados em um só” [- direito adquirido], não vê prejuízo na citação das três hipóteses (direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada), sob o argumento simples, de que o conceito de direito adquirido é mais controvertido que dos demais. (Alves, José Carlos Moreira. Direito Adquirido. Fórum Administrativo, nº 15:579, 2002, ps. 582-583).

<sup>324</sup> No Brasil, o direito adquirido sempre esteve presente na órbita constitucional, salvo a Carta de 1937. Essa contudo, não é a realidade de muitos Estados, que tratam da matéria em sede de lei infraconstitucional, razão pela qual se deve ter cuidado ao aplicar doutrina alienígena sobre o tema, no direito brasileiro. Misabel Abreu Machado Derzi, abordando o assunto escreveu: “Com isso, nos encontramos, agora, prontos para indagar: no Direito Tributário, à vista da norma especial do art. 150, III, a), aplica-se ainda o art. 5º, XXXVI? Sim, evidentemente, pois não são excludentes. O socorro dos “direitos adquiridos”, para a solução de casos concretos, fica mais claro em campo específico, como o dos incentivos, isenções e outros benefícios. Já trouxemos as considerações de KYRILL-A. SCWARZ, tópico *retro*, segundo as quais o cancelamento de leis incentivatórias, de forma surpreendente, faz aflorar o princípio da confiança em toda a sua pujança, e, por meio dele, a questão dos direitos adquiridos.” (**Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**, Noeses, São Paulo, 2009, p. 429).

1787, além de prever a proibição de leis retroativas - *ex post facto law*” (art. 1º, Seção 9,1), foi além e proibiu aos Estados a edição de leis que prejudiquem a força obrigatória dos contratos – *law impairing the obligation of contracts* (art. 1º, Seção 10:1)<sup>325</sup> De grande relevância, também, para nossa abordagem aqui, destacar algo sobre a controvérsia de Gabba e Paul Roubier quanto ao alcance dos efeitos futuros (sob a vigência de lei nova) de atos firmados no passado (sob a vigência de lei velha). Mesmo prevalecendo em nosso contexto jurídico<sup>326</sup> (doutrina e jurisprudência) a posição de Gabba - para quem nem mesmo os efeitos futuros da lei velha poderiam ser regidos pela lei nova -, Paul Roubier - para quem a lei nova se aplicava desde logo aos efeitos futuros dos atos praticados no passado, sob abrigo de lei velha -, excepcionou de sua doutrina, a aplicação aos contratos.<sup>327</sup> Trazemos isso à cena, porque estamos tratando, justamente, de contrato firmado entre contribuinte e Poder Público cancelado por ato muito posterior ao concessivo de benefício, já consolidado no tempo. Luis Roberto Barroso, nesse contexto diz que:

A segurança jurídica seria gravemente vulnerada se apenas se pudesse ter certeza das regras aplicáveis a atos ou negócios instantâneos, que se esgotassem em um único momento; nessa linha de raciocínio, qualquer relação que perdurasse no tempo poderia ser colhida pela lei nova, em detrimento evidente da previsibilidade mínima que se espera do Estado de Direito.<sup>328</sup>

Indo além, até para não dar ocasião àqueles que não concordarão com o emprego do instituto do direito adquirido ao caso em tela<sup>329</sup>, o princípio da segurança jurídica socorre o contribuinte mesmo em situação excepcional, assim entendida aquela que se consolida no tempo, ainda que – não estamos admitindo isso para o caso concreto -, tenha incorrido alguma irregularidade no ato

<sup>325</sup> Idem, p. 142.

<sup>326</sup> Misabel Derzi, assevera: “E um fato é verdadeiro: a Constituição da República do Brasil, de 1988, veda a retroação da lei nova tanto em relação aos efeitos, direitos adquiridos, como ainda em relação aos atos jurídicos perfeitos e fatos jurídicos, ocorridos antes de sua vigência. Para nós, tais discussões têm poucas consequências à vista da Constituição brasileira, pois fatos jurídicos pretéritos e respectivos efeitos estão por ela protegidos contra a retroação de uma lei nova.” (**Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**, Noeses, São Paulo, 2009, p. 426).

<sup>327</sup> Idem, p. 145/147.

<sup>328</sup> Idem, p. 147.

<sup>329</sup> Ora, a carência de dispositivo expresso em relação à irretroatividade das leis no Direito Constitucional alemão (exceto no que tange ao Direito Penal), projeta o tratamento do tema para dentro do campo do princípio da proteção da confiança que, em seu caráter de pano de fundo, aflora em toda a sua plenitude, na jurisprudência e na Dogmática dos germanos. Não será o caso do Brasil, de se atribuir ao princípio da proteção da confiança o papel de substituição dos direitos adquiridos, dos atos jurídicos perfeitos, da coisa julgada e, mais genericamente ainda, dos fatos jurídicos já ocorridos. (Derzi, Misabel Abreu Machado, **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**, Noeses, São Paulo, 2009, p. 387).

administrativo. Humberto Ávila, estribado na jurisprudência do STF destaca, nessa linha, que “O decisivo, em termos gerais, é que o transcurso do tempo pode consolidar uma situação, ainda que ela seja ilegal ou baseada em norma declarada inconstitucional.”<sup>330</sup> Essa regra não é só para o Direito Privado, mas, no dizer de Caio Tácito, “também o direito público valoriza o decurso do *tempus* como elemento tanto aquisitivo como extintivo de direito e obrigações.”<sup>331</sup>

Nesse sentido, aliás, já se posicionou o Supremo Tribunal Federal - STF:

Ato administrativo. Seu tardio desfazimento, já criada situação de fato e de direito, que o tempo consolidou. Circunstância excepcional a aconselhar a inalterabilidade da situação decorrente do deferimento da liminar, daí a participação no concurso público, com aprovação, posse e exercício. Recurso Extraordinário não conhecido.<sup>332</sup>

Portanto, tendo o contribuinte, estabelecido pacto com o Estado com *animus confidendi*<sup>333</sup> e tendo daí nascido relação pactual entre eles *ab antiquo*<sup>334</sup>, a que se levar em conta que *Tempus est optimus judex rerum omniu*<sup>335</sup>.

<sup>330</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica** – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 358.

<sup>331</sup> DE VASCONCELOS, Caio Tácito Sá Viana Pereira. **Temas de Direito Público**. São Paulo: Renovar, 1928.

<sup>332</sup> Recurso Extraordinário nº 85179/RJ, Relator Min. Bilac Pinto, DJ02/12/1977.

<sup>333</sup> Intenção de confiar.

<sup>334</sup> De há muito tempo

<sup>335</sup> O tempo é o melhor juiz de todas as coisas

## CONCLUSÃO

Em conclusão, pinçamos aquilo que se deve realçar de todo o esforço produzido no texto.

Considerando que tratamos de um caso concreto de benefício fiscal-financeiro, principiámos discorrendo sobre essa temática, de modo a localizar o leitor no contexto. Oferecemos o fundamento jurídico constitucional (arts. 21, IX; 150, §§ 3º e 6º; 155, § 2º, XII, 'g'; 165, § 6º; 17º, VII; 174, § 1º e art. 34, §§ 5º e 6º do ADCT's) e infraconstitucional (arts. 1º parágrafo único e art. 2º, § 2º, ambos da LC 24/75; art. 14, I e II, §§ 1º e 2º da LRF; art. 175, I do CTN) e as razões que se elencam no âmbito económico-social para sua concessão. Identificamos as características peculiares entre benefícios fiscais puros (aqueles em que o foco é o tributo) e fiscais-financeiros (os que embora tenham o tributo como pano de fundo, seu escopo não é deles abrir mão, senão que diferi-lo no tempo).

No capítulo segundo, desenhamos o benefício fiscal-financeiro do PRODEI e percorremos o *iter* que levou o contribuinte a perdê-lo, desde a autuação e lançamento formalizados pelo fiscal de tributos estadual até a decisão final do Conselho de Contribuintes, integrante do OJPAT, que confirmou o auto, sob fundamento de inexistência de benefício no máximo período já utilizado. Identificamos, no âmbito estadual, posições semelhantes em sentido contrário, inclusive do órgão julgador.

No capítulo terceiro, entramos com o princípio da segurança jurídica em cena, inserindo no contexto, as políticas públicas e o interesse público. Isso, num sentido, em razão da inserção, no capítulo primeiro, dos benefícios fiscais e fiscais-financeiros como políticas públicas (assim o cremos) e, noutro, por entender que os

argumentos extraídos dos atos de cancelamento ou não reconhecimento do benefício do contribuinte sempre procuram se valer, ainda que indiretamente, de que tais medidas atendem ao interesse público, pior, que este, prevalece sobre o interesse privado. Ao contrário disso, apresentamos argumentos que denotam ter sido essa visão superada, de modo que a relação que se deve compreender não é de disputa entre os interesses, mas de ajuste e consonância.

Depois disso, mas, ainda no capítulo terceiro, tentamos fazer conhecido o princípio da segurança jurídica, pontuando seu desenvolvimento e solidificação no Direito (valor, princípio, norma-princípio), de preceito por demais genérico (certeza, confiança e previsibilidade), ao esforço que se tem empreendido de modo a ir tracejando seu modo de atuação aos casos que surgem (cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade).

Deitadas essas bases, optamos por retalhar os acontecimentos nas porções mais significativas a nossos olhos, de modo a não sobejar dúvidas que o fato ocorrido, verdadeiramente, ofendeu o princípio da segurança jurídica, primado do Estado de Direito, em franco prejuízo ao contribuinte que, figurou no caso, como vassalo, padecendo prejuízo de ordem material.

Para tanto, servimo-nos de duas frentes de abordagem, uma de escopo procedimental (intercorrências formais) e, outra, sob o direito em si (direito material). No que toca aos aspectos formais, lançamos mão do princípio do devido processo legal ínsito ao princípio da segurança jurídica (arts. 5º, LIV CF/88). Daí em diante, apontamos para:

- A incompetência do fiscal de tributos para cancelar o benefício fiscal-financeiro, porque a legislação estadual só atribui competência para os seus agentes sobre matéria eminentemente tributária e, como dissemos o benefício, embora tenha como pano de fundo o ICMS, teve por diretriz o desenvolvimento econômico e social do Estado, não estando, sequer, contemplado na legislação, temática fiscal;

- A incompetência do OJPAT (formado por Unidade de Julgamento Singular – UJS e pelo Conselho de Contribuintes – CC), para conhecer e julgar a matéria, por haver previsão legal atribuindo competência a órgão gestor próprio (CODEIC) do referido benefício (PRODEI);
- A insegurança que os dispositivos referentes ao PRODEI deixaram o contribuinte por não explicitar de forma clara a ocasião própria para o oferecimento de garantia ao Estado em razão do benefício do PRODEI e, pior, a interpretação firmada pelas autoridades administrativas em prejuízo ao contribuinte;
- A insegurança jurídica vertida face ao contribuinte em decorrência da existência de pluralidade de instrumentos contratuais tratando da mesma matéria, criando ambiente inseguro quanto a qual deles observar;
- A insegurança jurídica em razão da existência de dispositivos contratuais sobre a mesma matéria, porém, com comandos diferentes entre si, dificultando a ação do contribuinte;
- A insegurança jurídica proporcionada pelo Estado ao atribuir ao contribuinte responsabilidades próprias da Administração Pública, tais como registro de Escritura e edição de Portaria;
- A insegurança do contribuinte quanto a conduta descomedida do Estado em considerar cancelado, benefício já em gozo, configurando irrazoabilidade, e, até mesmo arbítrio, em ofensa à boa-fé do contribuinte;
- Ausência de prejuízo ao Estado pelo fato de - admitida em tese o argumento utilizado para desconsiderar o benefício -, oferecimento de garantia a destempo; e,



- Por fim, a consolidação fática da situação relacional entre o contribuinte e o Estado, seja pela figura do direito adquirido, seja porque – também admitida a tese de irregularidade formal na obtenção do benefício -, a fruição do benefício se desenvolveu no curso do tempo por mais de cinco anos, não autorizando qualquer desfiguração do mesmo, como se deu.

Queremos construir algo que torne equivocadas as palavras de Luigi Einaudi quando declarou que:

A finalidade de um bom ordenamento tributário não é a de fazer pagar o imposto com o máximo rendimento para o Estado e com o mínimo incômodo para os contribuintes. Um imposto não é 'moderno', não participa dos tempos novos e nem da moda mundial, se não é engendrado de modo a fazer o contribuinte preencher grandes formulários; a fazê-lo correr, a cada momento, o risco de pagar alguma multa, tornando-lhe a vida infeliz com minuciosos aborrecimentos e com a privação da comodidade que não faz mal a ninguém e que ele procurou através de uma longa experiência. A finalidade do imposto não é a de buscar fundos para o erário, mas a de provocar repugnância ao contribuinte.<sup>336</sup>

Finalizando, ansiamos, sinceramente, que esse trabalho produza recursos úteis à defesa de contribuintes em face da ação ilegal e prejudicial de entes públicos em matéria dessa natureza, balizando, até mesmo, os tribunais administrativos ou a Administração Pública, porque, sabemos, na relação jurídico-tributária, é tarefa árdua vencer os obstáculos ainda hoje produzidos pela Administração Pública e, assistir ao gáudio do Direito sobre o interesse do Estado. Servindo a esse propósito cremos estar contribuindo para a solidez do Estado Democrático de Direito prenunciado em nossa Carta Magna.

---

<sup>336</sup> EINAUDI, Luigi apud BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. Saraiva. São Paulo: 1989, p. 7.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADPF - Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 158-DF

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE, Fábio Martins. **Modulação em Matéria Tributária – O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo. Quartier Latin, 2011.

ARAÚJO, Ana Luiza Gomes de. **As Políticas Públicas na Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.domtotal.com/direito/uploads/7.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2012.

ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes, REDAE. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, nº 4, Nov a Dez/2005 e Jan/2006, – Salvador – Bahia – Brasil.

\_\_\_\_\_. Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular, in: SARMENTO, Daniel. (org). **Desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Interesses Públicos versus Interesses Privados**. São Paulo: Lumen Juris, 2005.

\_\_\_\_\_. **Revista Diálogo Jurídico**, Ano I – vol. I – n.º. 7 – outubro de 2001 – Salvador – Bahia – Brasil

\_\_\_\_\_. **Segurança Jurídica, Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios, Da definição à Aplicação dos Princípios**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARROSO, Luis Roberto. A segurança jurídica na era da velocidade e do pragmatismo, In: Temas de direito constitucional, t. I, 2.ed., 2002; Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil - AJUFE, 64/77, julho a setembro de 2000; **Revista do Instituto dos Advogados Brasileiros**, 94/79, 4o trimestre de 2000.

\_\_\_\_\_. Em Algum Lugar do Passado: Segurança Jurídica, Direito Intertemporal e o Novo Código Civil. In ROCHA, Cármem Lúcia Antunes (Coord.). **Constituição e Segurança Jurídica – Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada – estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence**. Editora Fórum, Belo Horizonte/MG, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

BERCOVICCI, Gilberto. **A Constituição Econômica e Desenvolvimento** – uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, José Souto Maior. O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 22, São Paulo, Dialética, p. 24.

\_\_\_\_\_. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do Processo Administrativo Tributário e Lei Ordinária, *in* JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. **1º Congresso Internacional de Direito Tributário** – IBET, Espírito Santo, Ed. Max Limonad, 1998.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Políticas Públicas**: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

CAIS, Cleide Previtale. **O Processo Tributário**. 5.ed. Revista, ampliada e atualizada com a reforma processual e a reforma tributária de dezembro de 2006. São Paulo: RT, 2007.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil, **Cad. Fin. Públ.**, Brasília: nº 7, dez/2006.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 19.ed. 3ª. Tiragem, São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CHIESA, Clélio. Fiscalização Tributária – Limites à instituição de Deveres Tributários e à Imposição de Sanções pelo Não-pagamento de tributo e não-cumprimento de Deveres Instrumentais, *in* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord) **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **ICM** – Competência Exonerativa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da exoneração Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. São Paulo: Saraiva, 1999.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DA SILVA, Valclir Natalino. Justiça Tributária e Segurança Jurídica, *in* **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 40.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1982.

DE GUSMÃO, Daniela Ribeiro. *in* **Incentivos Fiscais, Princípios da Igualdade e da Legalidade e Efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005

DE OLIVEIRA, Luis Guilherme. **Pesquisa e Debate**, SP Volume 10, nº 2(16), 110-138, 1999.

DE VASCONCELOS, Caio Tácito Sá Viana Pereira. **Temas de Direito Público**. São Paulo: Renovar, 1928.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Fiscalização Tributária em um Estado Democrático de Direito**. Seminário: Fiscalização Tributária. Contexto. **Práticas e Tendências. BID-UCP/PNAFE - Ministério da Fazenda**. Disponível em: *in* [www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/.../Fisc-Democ-Misabel.doc](http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/.../Fisc-Democ-Misabel.doc). Acesso em: 20 fev. 2012

\_\_\_\_\_. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo. Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto, *in* ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord) **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. v.10

DESCARTES, Rene. **Discurso sobre o Método** - para bem conduzir a razão na busca da verdade dentro da ciência. São Paulo: Hemus, 1998.

DORIA, Antônio José Sampaio. **Direito Tributário** – Estudos de Problemas e Casos Tributários. São Paulo: José Bushatsky, 1969.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias, **Revista de Direito Tributário**, Vol. 5, nº 17/18, julho/dezembro de 1981, São Paulo, p. 51.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

FOSSATI, Gustavo Schneider; DA SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. **Razoabilidade no Direito Tributário: O Conteúdo Autônomo do Princípio como Limite Imanente à Intervenção Estatal nos Direitos Fundamentais do Contribuinte** –

Disponível em:  
<http://www.pucrs.br/edipucrs/online/III mostra/Direito/62985%20%20GUSTAVO%20SCHNEIDER%20FOSSATI.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2012.

FREITAS FILHO, Roberto. **Intervenção Judicial nos Contratos e Aplicação dos Princípios e das Cláusulas Gerais: o caso do leasing**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2009.

GODOI, Marciano Seabra de; CARDOSO, Alessandro Mendes; FERREIRA FILHO, Fernando Guedes. Federalismo Fiscal *in* GODOI, Marciano Seabra de. (coord) **Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária**. Introdução à Justiça Fiscal Consensual, Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**: São Paulo: Atlas, 7.ed.

HENRIQUE, Walter Carlos Cardoso. As funções e Autonomia Atípicas dos Tribunais Administrativos – Breve Ensaio *in* FIGUEIREDO, Lucia Valle. (coord) **Processo Administrativo Tributário e Previdenciário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

HONDA, Hécio. **Incentivos Fiscais e as ADIN's**, Disponível em: [http://www.abit.org.br/ABIT\\_HelcioHonda.pdf](http://www.abit.org.br/ABIT_HelcioHonda.pdf) Acesso em: 10 jan. 2012.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Reflexões sobre a Segurança Jurídica na Ambiguidade do Direito Tributário Brasileiro, **Revista dos Tribunais**, Ano 2, nº 6 – Janeiro/Março 1994, São Paulo.

JORNAL VALOR ECONÔMICO, Rio de Janeiro, 07 de junho de 200

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2008.

KELSEN, Hans. **Teoria do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

\_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito**. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KUHN, Thomas. **A Estrutura das Revoluções Científicas**. São Paulo: Perspectiva S/A, 2006.

LASSALE, Ferdinand. **A Essência da Constituição**. 4.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998.

LUIS, José Antonio Domínguez. Notas en torno a las Ideas de Seguridad Jurídica, Justicia y Bien Común, **Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense** nº 80, 1993, Madrid.

MANUAL de Redação dos Atos Oficiais e de Comunicação da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, SP, 2008, - Disponível em: <http://www.recursohumanos.sp.gov.br/Arquivos/Promocao/Biblioteca/ManualRedac>

aoSEFAZ.pdf. Acesso em: 10 dez. 2011

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estatuto constitucional do contribuinte – os limites impostos à fiscalização *in*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord) **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. v.10.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. **A defesa do contribuinte no direito brasileiro**. IOB: São Paulo, 2002.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo em evolução**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. Atualização de Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2008.

NOVOA, César Garcia., **El principio de seguridad jurídica en matéria tributaria**, Madrid: Marcial Pons, 2000.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e ELALI, André. Coisa Julgada em Matéria Tributária e sua possível relativização na ordem jurídica: colisão de princípios? *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva, PEIXOTO, Marcelo Magalhães e ELALI, André. **Coisa Julgada Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005.

PERELMAN, Chaim, **Lógica Jurídica**, São Paulo: Martins Fontes, 1998.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. O princípio da Segurança Jurídica em face da Mudança da Jurisprudência Tributária *in* ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord) **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. v.10.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2006.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 102.216-SP (DJU, 28 set. 1984)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 171.235-MA, Rel. Min. Ilmar Galvão, 21.05.96

RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 158.543-9/RS, acórdão publicado no Diário da Justiça de 6 de outubro de 1995. Rel. Min. Marco Aurélio.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 78.533/SP, 2a. Turma, Rel. Min. Décio Miranda. Revista Trimestral de Jurisprudência nº 100.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 85179/RJ, Relator Min. Bilac Pinto, DJ02/12/1977.

RESP 1073/SP, 1ª. Turma, Rel. Min. Gomes de Barros, DJ 12.06.92.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte** – Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RICCITELLI, Antonio. **Direito Constitucional**, Teoria do Estado e da Constituição. 4.ed. São Paulo: Manole, 2007.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Constituição e Segurança Jurídica**. Minas Gerais: Ed. Fórum, 2004.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Ed. Martin Claret, São Paulo, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, Saraiva, São Paulo, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. A Responsabilidade Tributária e a Inconstitucionalidade da Guerra Fiscal. ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord) **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006.

SENTENÇA 27/1981, de 29 de julho, do Tribunal Constitucional da Espanha

SUNDFELD, Carlos Ari. **Funamentos de Direito Público**. 4.ed. 2ª tiragem. Malheiros, São Paulo: 2001.

TARS – AC 194.226.726 – 1ª C.Cív. – Rel. Juiz Arno Werlang – J. 25.04.1995

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário, RT, São Paulo: 2011.

\_\_\_\_\_. Isenções no ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos Chamados Convênios Autorizativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 72, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário, *in* JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET, Espírito Santo, Ed. Max Limonad, 1998.

\_\_\_\_\_. O Princípio da Transparência Fiscal, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 79, p. 12-13

VARSANO, Ricardo. Planejamento e Políticas Públicas, **IPEA**, nº 15, Junho de 1997, A guerra fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/ppp/pdf/ppp15.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2012.

WEBER, Max. **Ciência e Política, duas vocações**. 2.ed. São Paulo: Cultrix, 1968.

## **ANEXOS**

**Lei estadual / MT, nº 5.323, de 19 de julho de 1988 – DO (19.07.88)**

**Lei estadual / MT nº 6.896, de 20 de junho de 1997 – DO (20.06.97)**



## Legislação Financeira Programas

Ato: **Lei**

Número/Complemento	Assinatura	Publicação	Pág. D.O.	Início da Vigência	Início dos Efeitos
<b>5323/1988</b>		<b>19/07/1988</b>	<b>19/07/1988 1</b>	<b>19/07/1988</b>	<b>19/07/1988</b>

Ementa: **Cria o Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso e dá outras providências.**

Assunto: **Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso**

Alterou/Revogou:

Alterado por/Revogado  - **Revogada pela Lei 6896/1997**

por:

Observações:

Nota Explicativa:

Nota: " Os documentos contidos nesta base de dados têm caráter meramente informativo. Somente os textos publicados no Diário Oficial estão aptos à produção de efeitos legais."

Texto:

**LEI Nº 5.323, DE 19 DE JULHO DE 1988 - D.O.  
19.07.88.**

**Cria o Programa de  
Desenvolvimento Industrial  
do Estado de Mato Grosso e  
dá outras providências.**

### **O GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO:**

Faço saber que a Assembléia Legislativa do Estado decreta e eu sanciono a seguinte lei:

**Art. 1º** Fica criado o Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso, com o objetivo de fomentar a implantação e expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Mato Grosso.

**Art. 2º** Consideram-se fontes de recursos do Programa:

I - Tesouro Estadual, que concorrerá com valor de até 12% (doze por cento) sobre as vendas de mercadorias tributadas pelo Estado de Mato Grosso e realizadas pelos empreendimentos industriais que vierem a se instalar ou expandir com apoio financeiro do Programa de que trata esta lei;

II - recursos, a qualquer título, colocados à disposição por instituições públicas ou

privadas;

III - créditos orçamentários que lhe forem destinados pelo Poder Público;

IV - rendimentos provenientes de suas operações, aí compreendidos encargos financeiros, reembolso de capital e outros;

V - rendas provenientes de aplicações em títulos mobiliários.

**Parágrafo único** Para aplicação do percentual de que trata o inciso I serão consideradas somente as próprias operações da empresa, não se computando aquelas de que ela se tornou responsável ou substituta tributária.

**Art. 3º** Os recursos do Programa serão aplicados nos empreendimentos industriais que se instalarem no território mato-grossense e naqueles que vierem a expandir seus empreendimentos dentro do prazo de até 05 (cinco) anos, contados da data da vigência desta lei.

§ 1º Na hipótese de ampliação de um empreendimento industrial, a aplicação dos recursos de que trata o inciso I do artigo 2º será efetuada em relação às operações decorrentes daquela expansão.

§ 2º Na aplicação dos recursos terão preferência as atividades consideradas prioritárias para o desenvolvimento estadual.

§ 3º A prioridade de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante proposta da Diretoria Executiva do Programa ao Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial - CODEIC - criado pela Lei nº 3.681, de 22.11.75, a quem compete a sua homologação, fundamentada na avaliação do empreendimento.

**Art. 4º** Sobre os recursos aplicados pelo Programa na forma de apoio financeiro, incidirão encargos de no máximo 33% (trinta e três por cento) da variação das Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, ao ano, ou padrão de atualização monetária que venha a lhe substituir, aí incluída a taxa de 3% (três por cento) destinada à remuneração do Agente Financeiro.

**Art. 5º** As empresas beneficiárias do Programa terão o prazo de até 60 (sessenta) meses de carência para quitação do valor de que trata o inciso I do artigo 2º, mediante o pagamento de tantas prestações mensais e sucessivas quantos forem os meses dos prazos das operações, calculados os valores na forma do artigo 4º, e a partir do vencimento do prazo de utilização do benefício.

**Art. 6º** Os benefícios previstos nesta lei serão cancelados a qualquer tempo quando:

I - não forem cumpridas as obrigações fiscais, principais e acessórias;

II - não for cumprida a proposta aprovada pelo CODEIC;

III - a beneficiária for inadimplente perante o erário público estadual;

IV - ocorrer a inobservância das legislações vigentes ou outros fatores julgados preponderantes pelo CODEIC;

V - a empresa beneficiária descumprir a Legislação Federal e Estadual atinente a preservação do meio ambiente, poluindo os cursos d'água, o ar, o solo e subsolo das áreas onde encontram-se instaladas.

§ 1º A disposição do *caput* será aplicada à empresa que, durante a fluência do benefício, for desativada ou, sem aprovação do CODEIC, alterar sua linha de produção.

§ 2º Da decisão de cancelamento não caberá recurso na esfera administrativa, desde que assegurado o direito à ampla defesa no processo que lhe deu causa.

**Art. 7º** Havendo cancelamento do benefício, a empresa restituirá as parcelas incentivadas, corrigidas monetariamente e acrescida de juros previstos em lei, cabendo ao Programa criado por esta lei, a título de receita, a restituição efetivada.

**Art. 8º** O Programa será administrado pelo CODEIC.

**Art. 9º** Fica o Poder Executivo autorizado a regulamentar a presente lei no prazo de 60 (sessenta) dias.

**Art. 10** Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Palácio Paiaaguás, em Cuiabá, 19 de julho de 1988.

as) CARLOS GOMES BEZERRA  
Governador do Estado

## Programas

Ato: **Lei**

Número/Complemento	Assinatura	Publicação	Pág. D.O.	Início da Vigência	Início dos Efeitos
<b>6896/1997</b>		<b>20/06/1997</b>	<b>20/06/1997 1</b>	<b>20/06/1997</b>	<b>20/06/1997</b>

**Ementa:** **Modifica a forma de concessão, prazos e organização do Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso - PRODEI e cria o Fundo do PRODEI.**

**Assunto:** **PRODEI**

**Alterou/Revogou:**  **- Revogou a Lei 5323/1988**

 **- Revogou a Lei 6688/1995**

**Alterado por/Revogado por:**  **- Alterado pelo Decreto 7367/2000**

**Observações:**

### Nota Explicativa:

Nota: " Os documentos contidos nesta base de dados têm caráter meramente informativo. Somente os textos publicados no Diário Oficial estão aptos à produção de efeitos legais."

### Texto:

**LEI Nº 6.896, DE 20 DE JUNHO DE 1997 – D.O.  
20.06.97.**

**Modifica a forma de concessão, prazos e organização do Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso - PRODEI e cria o Fundo do PRODEI.**

**A ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO**, tendo em vista o que dispõe o Artigo 42 da Constituição Estadual, aprova e o Governador do Estado sanciona a seguinte lei:

**Art. 1** O Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado de Mato Grosso - PRODEI, criado pela [Lei n 5.323, de 19 de julho de 1988](#), tem como objetivo fomentar o desenvolvimento industrial do Estado de Mato Grosso, através da concessão de prazo especial de pagamento do ICMS para empreendimentos industriais do Estado, nas seguintes hipóteses:

I - implantação de empreendimentos;

II - incrementos da capacidade produtiva (expansão);

III - reativação de empreendimento paralisado há mais de 02 (dois) anos.

**Art. 2** O prazo especial do pagamento do ICMS, referido no artigo anterior, será de até 05 (cinco) anos, observados os seguintes limites aplicáveis sobre o imposto incentivado nos períodos de apuração:

I - 1 ano, de 70%;

II - 2 ano, até 65%;

III - 3 ano, até 60%;

IV - 4 ano, até 50%;

V - 5 ano, até 40%.

**Art. 3** Em casos especiais de relevante interesse para o desenvolvimento industrial do Estado, resguardadas as condições concorrenciais oriundas dos incentivos anteriormente concedidos pelo CODEIC, os prazos previstos no artigo anterior poderão ser alterados para até 15 (quinze) anos, observando os seguintes limites aplicáveis sobre o imposto incentivado nos períodos de apuração:

I - no 1 ano, até 70%;

II - no 2 ano, até 65%;

III - no 3 ano, até 60%;

IV - no 4 ano, até 50%;

V - do 5 ao 15 ano, até 40%.

**Parágrafo único** Os critérios que irão caracterizar os casos especiais de relevante interesse para o desenvolvimento industrial do Estado, bem como os respectivos prazos especiais de pagamento de ICMS, para efeito do presente artigo, serão normatizados quando da regulamentação da presente lei.

**"Art. 3º** Em casos especiais de relevante interesse para o desenvolvimento industrial do Estado, resguardadas as condições concorrenciais oriundas dos incentivos anteriormente concedidos pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial do Estado de Mato Grosso - CODEIC, os prazos previstos no artigo anterior poderão ser alterados para até 15 (quinze) anos, observando os seguintes limites aplicáveis sobre o imposto incentivado nos períodos de apuração:

I – no 1º ano, até 70% (setenta por cento);

II – no 2º ano, até 65% (sessenta e cinco por cento);

III – no 3º ano, até 60% (sessenta por cento);

IV – no 4º ano, até 50% (cinquenta por cento);

V – no 5º ano ao 15º ano, até 40% (quarenta por cento).

§ 1º Os critérios que irão caracterizar os casos especiais de relevante interesse para o desenvolvimento industrial do Estado, bem como os respectivos prazos especiais de pagamento de ICMS, para efeito do presente artigo, serão normatizados quando da regulamentação da presente lei.

§ 2º O CODEIC, considerando o relevante interesse para o desenvolvimento econômico e social bem como a geração de emprego e renda, com base nos objetivos contidos no Plano Plurianual de Desenvolvimento, poderá alterar os prazos previstos no art. 2º desta lei, para até 15 (quinze) anos e aprovar projetos de implantação de capacidade produtiva ou reativação de empreendimentos industriais paralisados há mais de 02 (dois) anos, desde que sejam protocolizados até 31 de julho de 2001, observado o limite aplicável de até 70% (setenta por cento), do 1º ao 15º ano, sobre o ICMS incentivado, independentemente do valor do investimento.

§ 3º Sobre os valores do ICMS incentivado de que trata o § 2º:

I - não incidirá correção monetária;

II - serão cobrados encargos financeiros de 0,2% (dois décimos por cento) ao mês, calculados sobre o saldo devedor, a título de remuneração do órgão gestor, os quais serão recolhidos mensalmente, na data fixada para o recolhimento do ICMS." (**Art. alterado pelo Decreto n.º 7367/2000**)

**Art. 4** O incentivo cessará na sua totalidade, caso o montante financeiro, oriundo desse benefício, venha a alcançar o valor total real do projeto da empresa beneficiada, preferencialmente ao prazo de pagamento de ICMS concedido pelo CODEIC, doravante denominado carência.

**Art. 5** O restante do ICMS devido nos períodos de apuração referidos nos Artigos 2 e 3 será recolhido nos prazos normais, juntamente com a parcela destinada ao FUNDEI.

**Art. 6** Do total do imposto incentivado, 5% (cinco por cento) irá para a conta do Fundo de Desenvolvimento Industrial - FUNDEI.

**Art. 7** Havendo atualização monetária, esta será calculada com a redução de 40% incidente sobre o valor devido.

**Art. 8** Para as empresas já estabelecidas no Estado, nos projetos de expansão e

reativação, será objeto de benefício fiscal apenas o ICMS decorrente do incremento real de arrecadação gerado pelo empreendimento, vedado em qualquer hipótese usufruí-lo em função da capacidade de produção anteriormente instalada, a partir da reativação devidamente comprovada.

**Art. 9** Para a concessão de benefício às empresas, serão consideradas somente as suas próprias operações, não se computando aquelas pelas quais se tornou responsável ou substituta tributária.

**Art. 10** As empresas beneficiárias do Programa terão o prazo de amortização mediante o pagamento de tantas prestações mensais e sucessivas quantos forem os meses dos prazos de carência, a partir do vencimento do prazo de utilização dos benefícios, observado o disposto no Artigo 7 desta lei.

**Art. 11** Os benefícios previstos nesta lei serão cancelados a qualquer tempo, quando:

I - não forem cumpridas as obrigações fiscais, principais e acessórias;

II - não for cumprida a proposta aprovada pelo CODEIC;

III - a beneficiária for inadimplente perante o erário estadual;

IV - ocorrer a inobservância das legislações vigentes ou outros fatores julgados predominantes pelo CODEIC;

V - a empresa beneficiária descumprir as legislações federal e estadual atinentes à preservação do meio ambiente, poluindo os cursos d'água, o ar, o solo e o subsolo da área onde encontrar-se instalada.

§ 1 A disposição do *caput* deste artigo será aplicada à empresa que durante a fluência dos benefícios for desativada ou, sem aprovação do CODEIC, alterar sua linha de produção.

§ 2 Da decisão de cancelamento não caberá recurso na esfera administrativa, desde que assegurado o direito à ampla defesa no processo que lhe deu causa.

**Art. 12** Havendo cancelamento do benefício, a empresa restituirá as parcelas incentivadas, corrigidas monetariamente e acrescidas de juros previstos em lei, cabendo ao Tesouro do Estado, a título de receita, a restituição efetivada.

**Art. 13** Sobre os valores usufruídos pelos benefícios do PRODEI, incidirão encargos de 3% (três por cento) ao ano, calculado sobre o saldo devedor a título de remuneração do seu órgão gestor.

**Art. 14** O PRODEI será administrado pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial - CODEIC, órgão colegiado integrante da estrutura da Secretaria de Estado

de Indústria, Comércio e Mineração, criado pela Lei n 3.681, de 28 de novembro de 1975, como seu órgão gestor, sendo seu órgão executor a Secretaria de Estado de Fazenda a qual, com exclusão das competências indelegáveis, poderá terceirizar suas atribuições, respeitada a legislação vigente.

**Art. 15** Fica criado o Fundo do PRODEI, com o objetivo de garantir empréstimos, ou viabilizar recursos financeiros no País e/ou no exterior, que venham a atender à estrutura econômica, financeira e social do Estado e Municípios.

§ 1 O Fundo do PRODEI será constituído e lastreado pelos créditos do Estado junto aos das empresas beneficiárias do PRODEI, podendo, também, receber recursos de outros fundos e de terceiros, através da emissão de cotas, as quais poderão ser remuneradas.

§ 2 Resguardados os compromissos que o Fundo do PRODEI vier a assumir, o retorno financeiro dos seus créditos será creditado, como receita, ao Tesouro do Estado.

**Art. 16** O Fundo do PRODEI será administrado pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial e Comercial - CODEIC.

**Art. 17** O Poder Executivo editará os atos necessários à regulamentação do disposto nesta lei, em especial a criação do Fundo do PRODEI, no prazo de 60 (sessenta) dias.

**Art. 18** Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

**Art. 19** Revogam-se as disposições em contrário, especialmente a [Lei n 6.688, de 13 de dezembro de 1995](#), o Artigo 1 da Lei n 5.741, de 17 de maio de 1991, e os [Artigos 2 a 10 da Lei n 5.323, de 19 de julho de 1988](#).

Palácio Paiaguás, em Cuiabá, 20 de junho de 1997.

as) DANTE MARTINS DE OLIVEIRA  
Governador do Estado